



Escola de Sociologia e Políticas Públicas (ESPP)
Departamento de Ciência Política e Políticas Públicas

Para que serve a Conta Geral do Estado.
Subsídio para o estudo das ênfases e das recomendações do Tribunal de Contas.

Maria Rosa Brás Morais Plicas

Dissertação especialmente elaborada para a obtenção do grau de
Mestre em Administração Pública

Orientador:

Doutor António Ribeiro Gameiro

Professor Associado Convidado do ISCTE-IUL

ISCTE-IUL – Instituto Universitário de Lisboa

Dezembro, 2019.

Índice

Índice de Quadros	iv
RESUMO	ix
ABSTRACT	xi
GLOSSÁRIO DE SIGLAS	xiii
AGRADECIMENTOS.....	xviii
INTRODUÇÃO.....	1
<i>PARTE 1: Quadro teórico</i>	5
CAPÍTULO 1: ESTADO E ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	7
1.1 ESTADO	7
1.2 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	8
<i>1.2.1 Evolução da Administração Pública e do Estado</i>	11
<i>1.2.2 Organização e Funcionamento da Administração Pública</i>	13
1.3 O PRINCÍPIO DE SEPARAÇÃO DE PODERES	16
1.4 FUNÇÕES DO ESTADO DE DIREITO	20
<i>1.4.1 Função Administrativa ou Executiva</i>	21
<i>1.4.2 Função Legislativa</i>	22
<i>1.4.3 Função Jurisdicional</i>	23
<i>1.4.4 Função Controlo em especial</i>	24
1.5 A GESTÃO PÚBLICA	27
CAPÍTULO 2. O TRIBUNAL DE CONTAS E A ATIVIDADE DE CONTROLO FINANCEIRO ...	31
2.1. O TRIBUNAL DE CONTAS DE PORTUGAL.....	31
<i>2.1.1 Breve Caracterização do Tribunal de Contas de Portugal</i>	31
<i>2.1.2 Enquadramento Jurídico</i>	33
<i>2.1.3 A competência e atribuições no âmbito de uma jurisdição própria</i>	34
2.2 O CONTROLO FINANCEIRO PÚBLICO.....	37
2.3 ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA DO ESTADO.....	39
<i>2.3.1 A estrutura da Administração Financeira</i>	41
2.4 O SISTEMA NACIONAL DE CONTROLO FINANCEIRO PÚBLICO	42
<i>2.4.1 A fiscalização das finanças públicas</i>	44
<i>2.4.2 As Dimensões do controlo: O controlo interno e controlo externo</i>	45
2.5. O CONTROLO INTERNO	46
2.6 O CONTROLO EXTERNO	47
<i>2.6.1 As Instituições Superiores de controlo financeiro externo</i>	48
<i>2.6.2 A efetivação do exercício do controlo</i>	52

2.6.3 O momento do exercício do controlo:	52
2.6.4 Os instrumentos e métodos de controlo	54
<i>PARTE 2: Desenho da investigação: metodologia</i>	60
CAPÍTULO 3. A CONTA GERAL DO ESTADO, AS ÊNFASES, E AS RECOMENDAÇÕES DO TRIBUNAL DE CONTAS	61
3.1 A CONTA GERAL DO ESTADO	61
3.2 A NATUREZA DAS ÊNFASES E RECOMENDAÇÕES	64
3.3 AS ÊNFASES E AS RECOMENDAÇÕES: ESTUDO COMPARADO DA SUA EFICÁCIA DOS ÚLTIMOS 10 ANOS	66
3.4 O GOVERNO E A IMPLEMENTAÇÃO DAS ÊNFASES E DAS RECOMENDAÇÕES DO TRIBUNAL DE CONTAS	79
3.5 ANÁLISE CRÍTICA AO CONTROLO POLÍTICO PELO PARLAMENTO	81
3.6. RECOMENDAÇÕES DE MELHORIA	84
CONCLUSÕES	85
ANEXOS	I
Anexo A 2007	III
Anexo B. 2008	IV
Anexo C. 2009	VIII
Anexo D. 2010	XI
Anexo E. 2011	XIV
Anexo F. 2012	XVI
Anexo G. 2013	XIX
Anexo H. 2014	XXI
Anexo I. 2015	XXIII
Anexo J. 2016	XXV
Anexo K. 2017	XXVII
Anexo. Curriculum Vitae	XXX

Índice de Quadros

Não foi encontrada nenhuma entrada do índice de ilustrações.

RESUMO

Uma Administração burocrática centrada em procedimentos transferiu-se para uma Administração direcionada para obtenção de resultados. O início do século XXI foi, também, assinalado por uma grave crise financeira e económica que demonstrou lacunas graves no desempenho de algumas estruturas dos Estados, abrangendo as que tem como missão a supervisão e o controlo. Este contexto exige novas condições e novos desafios para as entidades superiores de controlo. Sendo o nosso objeto de estudo *as recomendações e as ênfases que o Tribunal de Contas elabora*, tentamos, ao longo do trabalho, dar resposta a esta temática. Contudo, constatamos que os Governos nem sempre conseguem acolher a totalidade das recomendações. Existe um grande número de recomendações que não são acolhidas e ainda uma parte que vão passando de anos anteriores para os anos seguintes. Para além disso as *ênfases*, na sua essência, incidem sobre a legalidade e correção financeira das normas financeiras e no cumprimento de princípios orçamentais. De salientar, ainda, que o Tribunal de Contas como Órgão de controlo externo de natureza técnico e jurisdicional em matéria financeira tem realizado um excelente trabalho em matéria das recomendações, exigindo sempre rigor e transparência e refletindo nos relatórios uma imagem verdadeira e apropriada da atividade financeira e patrimonial do Estado. Por fim, a sociedade de hoje não se limita a controlar o Estado pelos instrumentos que a democracia liberal colocou ao seu dispor e aguardar que o Estado garanta o interesse público.

Palavras-Chave: *Administração Pública, Estado, Controlo Financeiro, Tribunal de Contas.*

ABSTRACT

A procedural bureaucratic Administration has evolved into a results-oriented Administration. The beginning of the 21st century was also marked by a serious financial and economic crisis, which showed serious shortcomings in the performance of some State structures, including those whose goal is to have oversight and control. This context requires new conditions and new challenges for senior supervisory bodies. Since our object of study is the recommendations and the emphases that the Court of Auditors elaborates, we tried to answer this question during the investigation. However, we found that governments are not always able to accept all the recommendations fact, a large number of them are not accepted (and some transition from previous to following years). Besides, the essence of the emphasis is on the legality and financial correctness of financial rules and compliance with budgetary principles. It should also be noted that the Court of Auditors as a technical and judicial external control body in financial matters has carried out some excellent work on the recommendations, always demanding rigor and transparency, reflecting in the reports a true and appropriate image of the financial and patrimonial activity of the State. Lastly, today's society is not limited to controlling the state through the instruments that liberal democracy has at its disposal while waiting for the State to secure the public interest.

Keywords:

Public Administration, State, Financial Control, Court of Auditors.

GLOSSÁRIO DE SIGLAS

AC - Administração Central

AP - Administração Pública

AR - Assembleia da República

CEE - Comunidade Económica Europeia

CGE - Conta Geral do Estado

CPA - Código de Procedimento Administrativo

CRP - Constituição da República Portuguesa

DR - Diário da República

EU - União Europeia

FMI - Fundo Monetário Internacional

GOP'S - Grandes Opções do Plano

ISC - Instituições Superiores de Controlo

ISSAI - International Standards of Supreme Audit Institutions

LEO- Lei de Enquadramento do Orçamento

LOFAR - Lei de Organização e Funcionamento dos Serviços da Assembleia da República

LOPTC - Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas

OE - Orçamento de Estado

OPTC - Organização Processo Tribunal de Contas

POCP – Plano Oficial de Contabilidade Pública

RPCGE- Relatório do Parecer da Conta Geral do Estado

SNC- AP – Sistema de Normalização Contabilística para Administrações Públicas

SPA - Setor Público Administrativo

SPE - Setor Público Empresarial

SS - Segurança Social

PCGE - Parecer da Conta Geral do Estado

PIDDAC - Programa de Investimentos e Despesas de Desenvolvimento da Administração Central

TC - Tribunal de Contas

Às minhas filhas,

Mariana e Margarida.

E ao meu marido José.

“Confiar é bom, controlar é melhor...”¹

“Fazer em cada momento o melhor possível com os recursos disponíveis..., em busca constante de maior qualidade”²

¹ Cfr., ANTÓNIO DE SOUSA FRANCO, *Dinheiros públicos, julgamento de contas e controlo financeiro, no espaço da língua portuguesa*, Ed. Tribunal de Contas, Lisboa, 1995, p. 7.

² Cfr., JOSÉ F. F. TAVARES, *Estudos de administração e finanças públicas*. Ed. Almedina Coimbra, 2014, p. 178.

AGRADECIMENTOS

A conclusão de uma Dissertação de Mestrado, após meses de trabalho, lembramos as pessoas e as instituições que nos ajudaram e motivaram ao longo deste trabalho. É legítimo que, neste momento, lhes apresente publicamente os meus agradecimentos.

O primeiro agradecimento vai para a minha família. Para os meus pais, apesar de não se encontrarem entre nós, a quem tudo lhes devo. Á minha irmã Aura por ter acreditado em mim. Para a Mariana e para a Margarida, pela compreensão e que sempre me apoiaram e me deram força para continuar e não desistir. Para o meu marido, por todo o apoio e dedicação nos momentos em que vacilei e por me fazer acreditar que era capaz, por me substituir nas minhas ausências e acima de tudo, por me teres ajudado a chegar aqui.

Gostaria de igual modo agradecer ao ISCTE à Instituição de prestígio e valor que muito me ensinou e onde muito aprendi. Dirijo um agradecimento especial ao Professor Doutor João Salis Gomes pela confiança que em mim depositou. Uma palavra ainda para todos os professores e funcionários que de maneira direta e ou indireta me ajudaram.

Ainda, gostaria de agradecer aos funcionários da biblioteca; do ISCTE, do Tribunal de Contas, do INA Direção-geral de Qualificação dos trabalhadores em funções públicas, biblioteca municipal Camões, biblioteca municipal de Belém e a biblioteca da Assembleia da República Passos Manuel, que me prestaram toda a ajuda necessária, muito obrigada.

Um muito obrigado a todos os colegas e amigos do Mestrado, nomeadamente, ao Edgar, Rute pelas palavras de apoio. Por me terem dado o privilégio de terem sido meus companheiros, muito obrigado pela paciência, compreensão e ânimo. Nancy muito obrigada pela tua amizade, por teres acreditado em mim, e por não me teres deixado ficar para trás.

Um agradecimento muito particular ao Professor Doutor António Gameiro, meu professor e orientador, que, ao longo destes meses de trabalho foi mais do que um orientador, que muito me ajudou, ensinou e entusiasmou com palavras sábias e amigas. Estar-lhe-ei sempre grata.

Por fim, agradeço a Deus, que tem sido tão bondoso comigo, tal como lhe agradeço imensamente, por não ter deixado que eu ficasse pelo caminho.

INTRODUÇÃO

1- Apresentação do Tema

Este trabalho tem como objetivo estudar o controlo financeiro na Administração Pública no geral e, em particular, como as recomendações e as ênfases feitas pelo Tribunal de Contas à Conta Geral do Estado são tidas em conta pelos Governos observadas e aplicadas em legislaturas futuras.

Nos últimos anos, a economia mundial sofreu um vasto processo de globalização, apoiado na interdependência de atividades e funções desenvolvidas em diferentes lugares e por diferentes atores³. Que de uma maneira geral teve implicações não apenas em Portugal como nos restantes Estados Europeus e Ocidentais.

Em consequência deste contexto, a Administração Pública, teoricamente, sofreu grandes alterações ao longo do século XX, uma extensa e prolongada revolução que desde o último quarto do século XIX até aos dias de hoje transpôs o quadro das missões do Estado na sociedade⁴.

Em simultâneo, uma Administração burocrática centrada em procedimentos, transferiu-se para uma Administração direcionada para obtenção de resultados. Com o aparecimento do Estado moderno, vincado por linhas da pós-modernidade, assim como pelo diálogo entre o Direito, a Economia e as Finanças Públicas, e pela padronização de conceitos de *accountability e de value of money*⁵.

Por outro lado, as finanças públicas adquiriram, nos dias de hoje, um papel de grande relevância, isto porque as finanças públicas passaram a exercer uma influência decisiva no dia-a-dia dos contribuintes⁶. Assim como a necessidade de garantia da prestação de contas por todos aqueles que desempenham poderes públicos ou administram recursos financeiros públicos, de igual modo os entes e gestores que tenham natureza jurídica privada⁷.

O início do século XXI foi, também, assinalado por uma grave crise financeira e económica, que demonstrou lacunas graves no desempenho de algumas estruturas dos Estados, abrangendo as que tem

³ Cfr., JOÃO SALIS GOMES, “*Interesse público, controle democrático do Estado e cidadania*”, in *Handbook de Administração Pública*, MADUREIRA e ASENSIO, Ina Editora, 2013, p. 15.

⁴ Cfr., CARLOS MORENO, *O sistema nacional de controlo financeiro - subsídios para a sua apreensão crítica*. Ed. UAL, Lisboa, 1997 p. 17.

⁵ Cfr., PAULO NOGUEIRA DA COSTA, *O tribunal de contas e a boa governança, contributo para uma reforma do controlo financeiro externo em Portugal*. Coimbra, tese de doutoramento, 2012, p. 18.

⁶ Cfr., *Idem* Paulo Nogueira p. 18.

⁷ Cfr., PAULO NOGUEIRA DA COSTA, *O tribunal de contas e a boa governança, contributo para uma reforma do controlo financeiro externo em Portugal*, Coimbra Editora, 2014, p. 27.

como missão a supervisão e o controlo. Este contexto exige novas condições e novos desafios para as entidades superiores de controlo⁸.

Da mesma forma a responsabilização pelos atos públicos, assim como a gestão de recursos públicos são temas de grande interesse e discussão⁹, os quais continuam a requerer cada vez mais preocupação quer a políticos, cidadãos/contribuintes, decisores e teóricos.

Aparece assim o Tribunal de Contas no centro da Administração Pública, é uma instituição superior de controlo financeiro de Portugal, competindo-lhe garantir a legalidade das despesas públicas, assim como julgar as contas que a lei mandar submeter-lhe¹⁰.

Um novo contexto de controlo financeiro¹¹, surge uma necessidade de responder a uma nova conjuntura, com entidades capazes de dar resposta a novas adversidades e desafios, que exigem um novo paradigma de controlo financeiro. Esta imposição tornou-se notória e urgente com a contingência de uma crise económica e financeira austera, que veio influenciar a soberania dos Estados¹². É então que a partir desta situação económica e financeira que as reformas são decisivas. As instituições do Estado têm de trabalhar em conjunto de maneira apropriada, atuando como um todo num sentido administrativo, contudo, tem de igual modo de ser consideradas como legítimas pela sociedade¹³.

2-Justificação do Tema

Tanto quanto sabemos, não existem pesquisas sobre o estudo das recomendações que o Tribunal de Contas faz à Conta Geral do Estado, de igual forma são escassos os trabalhos existentes no âmbito do

⁸ Cfr., PAULO NOGUEIRA DA COSTA, *O tribunal de contas e a boa governança, contributo para uma reforma do controlo financeiro externo em Portugal*. Coimbra, tese de doutoramento, 2012, p. 18.

⁹ Cfr., CÉSAR MADUREIRA, “A reforma da administração pública central no Portugal democrático: Do período pós-revolucionário à intervenção da Troika”, in *Revista de Administração Pública*, vol. 49, n.º 3, 2015, pp. 547-562. E JUAN MOZZICAFREDDO et. al., *Ética e administração, como modernizar os serviços públicos?* Editora Celta 2003, p. 19. A procura de eficiência, eficácia e responsabilização (*accountability*) pelos atos públicos, procurava dar contributo para a diminuição da despesa pública. A responsabilidade aparece hoje como um princípio, é uma das trave-mestra da nossa ordem jurídica e de Estado de direito.

¹⁰ Cfr., art. 214.º da Constituição da República Portuguesa (CRP).

¹¹ Cfr., PAULO NOGUEIRA DA COSTA, *O tribunal de contas e a boa governança: contributo para uma reforma do controlo financeiro externo em Portugal*. Coimbra, Tese de Doutoramento, 2012, p. 18.

¹² Cfr., PAULO NOGUEIRA DA COSTA, *O tribunal de contas e a boa governança, contributo para uma reforma do controlo financeiro externo em Portugal*. Coimbra, tese de doutoramento, 2012, p. 18.

¹³ Cfr., FRANCIS FUKUYAMA, *Construção de Estados, governação e ordem mundial no séc. XXI*, 1ª edição, Gradiva, 2006, p. 38.

controlo financeiro, e os que existem estão orientados para áreas ou ferramentas muito específicas, como sejam o visto do Tribunal de Contas¹⁴ ou a atuação do Tribunal de Contas no controlo do setor empresarial do Estado¹⁵.

Pensamos que pelo interesse que o controlo financeiro, atualmente, ocupa no Estado e Administração Pública, que se justificava a produção de um trabalho de dissertação de mestrado sobre a atividade do Tribunal de Contas, bem como a atividade desenvolvida no âmbito da Conta Geral do Estado.

Por sua vez, a pertinência e a relevância do controlo financeiro tem de uma maneira geral tido um crescente interesse. Moreno refere que entregamos ao Estado parte significativa dos nossos rendimentos sob a forma de impostos, por sua vez achamos que o Estado vai gerir esse dinheiro de uma forma séria honesta, em obediência a critérios de boa gestão pública e financeira¹⁶. Por outro lado, quem gere dinheiros públicos tem de prestar contas aos contribuintes e deve ser “*exposta a luz da opinião pública e submetida ao seu controlo*”¹⁷. Na mesma linha todo o poder do Estado vem do povo, devendo instituir-se com perspetiva à decisão dos eleitores, uma razão que lhes permita julgar e ajustar contas¹⁸.

Este é, no entanto, um trabalho exigente e um desafio. Implica trabalhar com os conceitos do direito constitucional e de controlo financeiro, numa linha de diálogo constante com a racionalidade económica, com as finanças públicas, com a teoria da administração e com o direito financeiro público¹⁹.

3- Delimitação do objeto

Assim, iremos fazer um quadro teórico da Administração Pública, Estado, Setor Público do Estado, Tribunal de Contas e Sistema financeiro público. Não se tratará de uma revisão geral do assunto relativo às funções do Estado, ou à essência da atividade financeira pública, mas apenas o de trazer os aspetos mais pertinentes para uma boa compreensão quer da função controlo financeiro, bem como à forma

¹⁴ Cfr., JOSÉ F. F. TAVARES, *O tribunal de contas. Do Visto, em especial – Conceito, natureza e enquadramento na atividade de administração*, Almedina Coimbra, 1998.

¹⁵ Cfr., FERNANDO XAREPE SILVEIRO, *O tribunal de contas, as sociedades comerciais e os dinheiros públicos: contributo para o estudo da atividade de controlo financeiro*, Coimbra, Coimbra Editora, 2003.

¹⁶ Cfr., CARLOS MORENO, *Como o Estado gasta o nosso dinheiro*, Lisboa, caderno, 2010, p. 74.

<http://ex-dgemn.blogspot.com/2010/10/carlos-moreno-conta-nos-como-o-estado.html>, consulta em 11-03-2019.

¹⁷ Cfr., REINHOLD ZIPPELIUS, *Teoria geral do Estado*, Karin Praefke-Aires Coutinho (trad.), Gomes Canotilho (coord.), 3.ª ed., Lisboa, 1997, pp. 349-350.

¹⁸ Cfr., REINHOLD ZIPPELIUS, *Teoria geral do Estado*, Karin Praefke-Aires Coutinho (trad.), Gomes Canotilho (coord.), 3.ª ed., Lisboa, 1997, p. 350.

¹⁹ Cfr., PAULO NOGUEIRA DA COSTA, *O tribunal de contas e a boa governança, contributo para uma reforma do controlo financeiro externo em Portugal*, Coimbra, tese de doutoramento, 2012, p. 19.

como as recomendações feitas pelo Tribunal de Contas à Conta Geral do Estado são tidas em conta e aplicadas na sua essência pela AR e Governo.

Para isso, serão salientados os aspetos mais frágeis relacionados à gestão dos dinheiros e demais valores patrimoniais públicos.

Inicialmente será feita uma caracterização geral e genérica, o que é a Administração Pública e o Estado e Administração Financeira o seu contexto de atuação e sobre as finanças públicas, bem como as suas funções. Definição de controlo financeiro, os tipos de controlo financeiro dentro do contexto da Administração Financeira do Estado, modelo institucional e constitucional. Breve descrição e caracterização do Tribunal de Contas as suas atribuições e competências dentro do quadro legal, relacionados com o controlo financeiro de tributos públicos. Ao longo deste trabalho propomo-nos a analisar o que é que os respetivos Governos fazem às recomendações e as ênfases que o Tribunal de Contas refere no relatório do PCGE nos últimos 10 anos. Sendo o nosso estudo *as recomendações e as ênfases* que o Tribunal de Contas elabora. Por forma a dar resposta à nossa questão, faremos, então a análise das *recomendações* que o Tribunal de Contas formulou em cada ano e quais aquelas que foram acolhidas totalmente, acolhidas parcialmente e não acolhidas. Tentaremos analisar o que Governo fez em relação às *recomendações*, se implementou medidas por forma a corrigir as situações por ordem a suprir ou corrigir as mesmas ou evitar a sua ocorrência no futuro²⁰. E serão também analisadas as ênfases que apenas surgem a partir do relatório do PCGE de 2010. Por último, serão feitas as conclusões e considerações finais.

4- Metodologia

A metodologia que nos propomos desenvolver para elaboração deste trabalho consistirá na análise documental, ou seja será feito um estudo descritivo e argumentativo que visa demonstrar, contestar o conhecimento produzido ou transmitido. Mas também as ferramentas trabalhadas na economia e nas finanças públicas. A documentação que servirá de base para o estudo será constituída pelas referências bibliográficas especializadas nas matérias de controlo financeiro, controlo interno e externo, bem como pela legislação do Estado e Tribunal de Contas existente, sobre a mesma, pela documentação referente ao processo de controlo da atividade financeira pela Assembleia da República, pela documentação interna (disponível) formada e referente ao seu exercício, exemplo de atas e relatórios dos Pareceres do Tribunal de Contas e da Assembleia República. Na ótica dos métodos de investigação, analisamos, assim, com regularidade, os temas que são frequentes vermos discutidos em obras políticas, jurídicas, Ciência Política, Direito Administrativo, Direito Constitucional e a Ciência da Administração. Assim,

²⁰ *Cfr.*, JOSÉ F. F. TAVARES, “Reflexões sobre o conceito, a natureza e o regime das recomendações do tribunal de contas”, in *Separata de estudos em Homenagem a Cunha Rodrigues*. 2001, p. 723.

no âmbito das Ciências Sociais que requerem a “pesquisa concreta”²¹, tentaremos fazer uma pesquisa exaustiva nas áreas da Ciência Política e da Ciência da Administração que serão essenciais para compreender fatos do Sistema de controlo financeiro público.

A investigação base deste trabalho vai firmar-se nos seguintes pressupostos: a análise do regime constitucional, regulamentar e legal em vigor; o controlo efetuado pelo Tribunal de Contas à Conta Geral do Estado, tendo em conta os resultados dos relatórios e as análises discutidas pela imprensa sobre o tema. Perante a falta de bibliografia sobre a matéria em análise, decidimos analisar a informação dos debates parlamentares, dos relatórios, e pareceres referente à fiscalização das matérias financeiras pelo Parlamento. Para além dos pressupostos de partida, realizamos pesquisas em relatórios do Tribunal, e em discursos públicos de especialistas da Administração Pública, personalidades implicadas no processo de controlo da atividade financeira pela Assembleia da República.

PARTE 1: Quadro teórico

²¹ *Cfr.*, ANTÓNIO RIBEIRO GAMEIRO, *O controlo parlamentar das finanças públicas em Portugal (1976-2002)*, Editora Almedina, 2004, p. 30.

CAPÍTULO 1: ESTADO E ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

1.1 ESTADO

O Estado de Direito, de acordo com a Constituição Portuguesa, é uma pessoa coletiva dotada de personalidade jurídica,²² “baseado na soberania popular, no pluralismo de expressão e organização política democráticas, no respeito e na garantia de efetivação dos direitos e liberdades fundamentais e na separação e interdependência de poderes, visando a realização da democracia económica, social e cultural e o aprofundamento da democracia participativa”. O Estado é, também, uma instituição humana antiga, reportando-se há 10 mil anos, as primeiras sociedades na Mesopotâmia e China²³. Também, para Caetano, o Estado é uma *sociedade política territorial*, presente num território de que é proprietário, e dentro desse território elabora, por autoridade própria, órgãos que constituem as leis fundamentais à vida coletiva e imponham a execução, concebido como um meio ao serviço do interesse geral e não dos interesses particulares²⁴.

O *Estado Moderno*, que apareceu na Europa com a Idade Moderna, sobre os destroços do feudalismo, e após a formação das instituições liberais e democráticas. Baseado no desenvolvimento da economia mercantil e a libertação das sociedades civis do domínio temporal da igreja e apoiou-se na aglomeração do poder nas mãos do príncipe e no suscitar da consciência nacional, que permitiu encontrar uma substância e um fim despersonalizados para o poder, é o Estado na forma moderna²⁵. O Estado de hoje é um objeto da modernidade, onde se fez soberano²⁶, o conceito de soberania ajuda para sustentar o princípio de que não há poder político que imponha a sua vontade²⁷. A soberania, una e indivisível, reside no povo²⁸. A soberania significa: em relação a todos quantos fazem parte do Estado,

²² Cfr., art. 2.º da Constituição da República Portuguesa (CRP).

²³ Cfr., FRANCIS FUKUYAMA, *Construção de Estados, governação e ordem mundial no sec. XXI*, Gradiva, 2006, p. 15.

²⁴ Cfr., MARCELLO CAETANO, *Manual de ciência política e de direito constitucional*, Tomo I, Almedina, Coimbra 1990, p. 122.

²⁵ Cfr., MARCELLO CAETANO, *Manual de ciência política e de direito constitucional*, Tomo I, Almedina, Coimbra, 1990, p. 122.

²⁶ Cfr., JOÃO SALIS GOMES, “Interesse público, controle democrático do Estado e cidadania”, in *Handbook de Administração Pública*, MADUREIRA E ASENSIO, Ina Editora, 2013, p. 17.

²⁷ Cfr., JUAN RAMON CAPELLA 2002, p. 110 citado por JOÃO SALIS GOMES, “Interesse público, controle democrático do Estado e da cidadania”, in *Handbook de Administração Pública*, MADUREIRA E ASENSIO; Ina Editora, 2013, p. 17.

²⁸ Cfr., art. 3.º n.º 1 da Constituição da República Portuguesa (CRP).

um poder supremo que dita a lei e nenhuma lei positiva limita (*principis a legibus solutus*), a soberania quer dizer, um poder político supremo e independente²⁹. Sendo que, soberania e poder político são diferentes. O poder político é a faculdade realizada por um povo, por autoridade própria, cria órgãos que exerçam o senhorio de um território e nele formam e imponham normas jurídicas, dispondo dos meios essenciais de coação³⁰, o Estado, apenas surge, desde que essa coletividade exerça o poder político. No entanto, nem sempre os Estados são soberanos, há nações onde o povo tem autoridade própria para realizar o poder político.

Por fim, o Estado, estrutura organizada de poder e atividade, desempenha a função de garantir na vida em sociedade uma convivência ordenada de forma equilibrada e segura, nomeadamente a de manter a paz e a segurança jurídica³¹. Iremos estudar o Estado no seu sentido mais amplo, como sinónimo de setor público, na medida em que são sempre os dinheiros públicos³² dos cidadãos que alimentam e fazem funcionar todas as entidades que integram o setor público e apoiam as operações e transações que nele se realizam³³.

1.2 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Administração Pública segundo a nossa Constituição art. 266º ³⁴ “a *Administração Pública visa a prossecução do interesse público, no respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos. Sendo que, os órgãos e agentes administrativos estão subordinados à constituição e a lei e devem atuar no desempenho das suas funções com respeito pelos princípios da igualdade, proporcionalidade justiça, imparcialidade e da boa-fé*”.

Tavares define Administração Pública como o conjunto das pessoas coletivas públicas, seus órgãos e serviços que desenvolvem a atividade ou função administrativa, de sublinhar apesar da atividade administrativa ser exercida, na sua grande maioria por entidades coletivas públicas, de igual modo pode

²⁹ Cfr., MARCELLO CAETANO, *Manual de ciência política e de direito constitucional*, Tomo I, Almedina, Coimbra, 1990, p. 132.

³⁰ Cfr., MARCELLO CAETANO, *Manual de ciência política e direito constitucional*, Tomo I, Almedina Coimbra, 1990, p. 130.

³¹ Cfr., REINHOLD ZIPPELIUS, *Teoria geral do Estado*, Karin Praefke-Aires Coutinho (trad.) Gomes Canotilho (coord.), 3.ª ed., Lisboa, 1997, p. 68.

³² Cfr., ANTÓNIO DE SOUSA FRANCO, *Dinheiros públicos, julgamento de contas e controlo financeiro no espaço de língua portuguesa*, Ed. Tribunal de Contas, Lisboa 1995 p. 2. Dinheiros públicos são fundos, possuídos ou detidos, que pertencem em propriedade aos organismos públicos...

³³ Cfr., CARLOS MORENO, *Como o Estado gasta o nosso dinheiro*, Lisboa, Caderno 2010, p. 18.

³⁴ Cfr., art. 266.º da Constituição da República Portuguesa (CRP).

ser desenvolvida por entidades e ou pessoas coletivas privadas³⁵. Em contrapartida Fonseca ³⁶, menciona que Administração Pública, em sentido material é a atividade de governar, tomar decisões e concretizá-las por meio de ações com objetivo de satisfação regular de determinadas necessidades, utilizando os recursos e as formas mais apropriadas. Significa uma gestão de recursos escassos inseridos numa organização, para conseguir para qualquer necessidade, que pode ser permanente, pontual ou contingencial, de acordo com regras racionais³⁷ que foram pré-estabelecidas por lei.

Contudo, Amaral define Administração Pública como “*o sistema de serviços e agentes do Estado, bem como das demais pessoas coletivas públicas, e de algumas entidades privadas, que asseguram em nome da coletividade a satisfação regular e contínua das necessidades coletivas de segurança, cultura e bem-estar, com recursos mais adequados e utilizando as formas mais convenientes*”³⁸.

Como bem atestam, falar de Administração Pública, implica falar: no interesse público ou num conjunto de necessidades coletivas, a qual satisfação é garantida como uma função fundamental pela coletividade e cuja satisfação se faz pelos serviços que esta concebe e mantém³⁹. Assim sendo, onde quer que exista e se apresente uma necessidade coletiva, aparecerá um serviço público determinado a satisfazê-lo em nome e no interesse da coletividade⁴⁰. Por sua vez, a satisfação destas e de outras necessidades coletivas (a segurança, a cultura, o bem-estar)⁴¹ requer, consideráveis meios humanos e materiais. No entanto, importa referir que nem todos os serviços que funcionam para satisfação das necessidades coletivas tem a mesma origem ou a mesma natureza, ou seja, uns são concebidos e geridos pelo Estado (i.e. polícia e impostos), outros são entregues a organismos autónomos que se autofinanciam

³⁵ Cfr., JOSÉ F. F. TAVARES, *Administração pública e direito administrativo*, guia de estudo. Coimbra, 2ª edição, edições Almedina, 1996, p. 27.

³⁶ Cfr., ISABEL C. M. FONSECA, *Direito da organização administrativa*, roteiro prático, Almedina, 2012, p. 26.

³⁷ Ou seja, racional (objetivos e prioridades).

³⁸ Cfr., DIOGO FREITAS DO AMARAL, *Curso de direito administrativo*, vol. I, 4ª ed., Almedina, Coimbra, 2015, p. 32.

³⁹ Cfr., DIOGO FREITAS DO AMARAL, *Curso de direito administrativo*, vol. I, 4ª ed., Almedina, Coimbra, 2015, p. 25.

⁴⁰ Cfr., ISABEL C. M. FONSECA, *Direito da organização administrativa*, roteiro prático, Almedina, 2012, p. 24. Salienta que há necessidades que são satisfeitas pela atividade de particulares...

⁴¹ Cfr., DIOGO FREITAS DO AMARAL, *Curso de direito administrativo*, vol. I, 4ª ed., Almedina, Coimbra, 2015, pp. 27 e 32, fica excluída a necessidade coletiva da realização da justiça, ou seja, a aplicação das normas jurídicas aos casos concretos por sentenças. Esta necessidade coletiva, fora do âmbito da Administração Pública: pertence ao poder judicial. Quanto às restantes necessidades coletivas, estão na esfera administrativa e dão origem ao conjunto, vasto e complexo de atividades e organismos, Administração Pública.

financeiramente (i.e. hospitais, vias férreas entre outros), outras entidades tradicionais de origem religiosa assumidas pelo Estado (i.e. Universidades)⁴².

Contudo, ao abordar o conceito⁴³, a expressão Administração Pública, temos de distinguir dois sentidos principais, que apesar de distintos são complementares – o sentido orgânico (ou subjetivo) e material (ou objetivo)⁴⁴. Em sentido orgânico, de organização estrutural⁴⁵, sinónimo de organização administrativa. A Administração Pública é o conjunto das pessoas coletivas públicas⁴⁶, os órgãos⁴⁷ e serviços que desenvolvem a função ou atividade⁴⁸. Em sentido material ou objetivo, Administração Pública como atividade administrativa⁴⁹.

A Administração Pública não se circunscreve ao Estado: inclui-o, no entanto, compreende muitas outras entidades e organismos, por conseguinte nem toda a atividade administrativa é uma atividade estadual: a Administração Pública não é uma atividade exclusiva do Estado⁵⁰. A par do Estado o sob a sua defesa, há muitas outras instituições desenvolvendo atividades administrativas: tem personalidade própria, e formam por esse motivo entidades políticas, jurídica e socialmente distintas. Exemplo dos municípios, das freguesias, das regiões autónomas, das universidades dos institutos públicos, das empresas públicas, das associações públicas, e das pessoas coletivas de utilidade pública⁵¹.

⁴² Cfr., DIOGO FREITAS DO AMARAL, *Curso de direito administrativo*, vol. I, 4ª ed., Almedina, Coimbra, 2015, p. 27.

⁴³ Cfr., DIOGO FREITAS DO AMARAL, *Curso de direito administrativo*, vol. I, 4ª ed., Almedina, Coimbra, 2015, p. 32.

⁴⁴ Cfr., JOSÉ F. F. TAVARES, *Administração pública e direito Administrativo - guia de estudo*, 2ª ed., 1997, p. 26.

⁴⁵ Cfr., DIOGO FREITAS DO AMARAL, *Curso de direito administrativo*, vol. I, 4ª ed., Almedina, Coimbra, 2015, pp. 26 e 29., refere o orgânico sentido de organização dos serviços centrais o conjunto amplo e complexo – o Governo, os Ministérios, as Direções-gerais, as repartições públicas, os funcionários civis entre outros.

⁴⁶ Especificamente, o Estado e as regiões autónomas dos Açores e da Madeira.

⁴⁷ Por exemplo, em relação à pessoa coletiva Estado, o Governo, o Primeiro-Ministro, os Ministros e os Diretores Gerais.

⁴⁸ Cfr., DIOGO FREITAS DO AMARAL, *Curso de direito administrativo*, vol. I, 4ª ed., Almedina, Coimbra, 2015, pp. 33 e 34.

⁴⁹ Cfr., JOSÉ F. F. TAVARES, “Sistema nacional de controlo: controlo interno e controlo externo”, in *Revista do Tribunal de Contas*, n.º 26, julho – dezembro de 1996, pp. 27. Cfr., ISABEL C. M. FONSECA, *Direito da organização administrativa*, roteiro prático, Almedina. 2012, p. 25. O material no sentido de atividade administrativa. É a atividade de administrar, em geral tomar decisões, efetuar operações com vista a satisfação de determinadas necessidades coletivas. Atividade administrativa e função administrativa (i.e., a Administração Pública é lenta, complexa, burocrática).

⁵⁰ Cfr., DIOGO FREITAS DO AMARAL, *Curso de direito administrativo*, vol. I, 4ª ed., Almedina, 2015, p. 30.

⁵¹ Cfr., DIOGO FREITAS DO AMARAL, *Curso de direito administrativo*, vol. I, 4ª ed., Almedina, 2015, p. 30.

Por outro lado, Administração Pública em sentido material é a atividade típica dos organismos e indivíduos que, sob a direção ou fiscalização do poder político, desempenham em nome da coletividade a tarefa de prover à satisfação regular e contínua das necessidades coletivas de segurança, cultura e bem-estar económico e social, nos termos estabelecidos pela legislação aplicável e sob o controle dos tribunais competentes⁵². Como se constata a Administração Pública é um conjunto de entidades e organismos, departamentos e serviços que não é fácil de conhecer de maneira rigorosa. No entanto, este conceito de Administração Pública encerra duas existências diferentes – por um lado as pessoas coletivas e os serviços públicos⁵³ por outro os funcionários e agentes administrativos⁵⁴.

Assim sendo, Administração Pública é o exercício do poder administrativo pelos atos (atos administrativos e regulamentos)⁵⁵. A relação entre a Administração Pública e os cidadãos opera-se através de atos administrativos, onde os cidadãos são subordinados⁵⁶.

1.2.1 Evolução da Administração Pública e do Estado

Para uma boa compreensão da Administração Pública em toda a sua dimensão e complexidade, é necessário conhecer as suas origens e evolução histórica, no que respeita à estrutura que foi envolvendo, ao seu funcionamento e à sua atividade.

De notar que a evolução da AP, não foi sempre constante, mas sim com avanços e retrocessos⁵⁷. Também, a Administração Pública, ao longo da sua evolução, foi mudando de configuração; muitas vezes em razão do lugar ou do espaço⁵⁸. De igual a Administração Pública teve um desenvolvimento que passou de uma AP rudimentar para uma Administração com várias instituições do ponto de vista

⁵² Cfr., DIDO FREITAS DO AMARAL, *Curso de direito administrativo*, vol. I, 2ª ed., Almedina, 2006, p. 50.

⁵³ Cfr., DIOGO FREITAS DO AMARAL, *Curso de direito administrativo*, vol. I, 4ª ed., Almedina, 2015, p. 34, constituída por organizações, umas dotadas de personalidade jurídica (as pessoas coletivas públicas), outras por norma não personificadas (os serviços públicos).

⁵⁴ Cfr., DIOGO FREITAS DO AMARAL, *Curso de direito administrativo*, vol. I, 4ª ed., Almedina, 2015, p. 34, formada por indivíduos, que colocam a sua inteligência e a sua vontade ao serviço das organizações administrativas.

⁵⁵ Cfr., ISABEL C. M. FONSECA, *Direito da organização administrativa*, roteiro prático, Almedina, 2012, p. 25.

⁵⁶ Cfr., J. A. O. ROCHA, *Quadro geral da evolução da gestão de recursos humanos na administração pública*. Conferência no Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa (ISCAL), Lisboa 2005, p. 5.

⁵⁷ Cfr., DIOGO FREITAS DO AMARAL, *Curso de direito administrativo*, vol. I, 2ª ed., Almedina, Coimbra, 2006, p. 52.

⁵⁸ Cfr., JOSÉ F. F. TAVARES, *Administração pública e direito administrativo e*, guia de estudo, Almedina, Coimbra 2ª ed., 1996, p. 31.

estrutural. Do ponto de vista funcional o desenvolvimento da AP entre o século XIX e o século XX ocorreu do liberal para o social, do abstencionismo para o intervencionismo económico, do Estado-autoridade para o Estado-proteção, da Administração como simples aparelho responsável do cumprimento da lei para a Administração como conjunto de entidades criadoras do bem-estar do Estado-guarda-noturno para o Estado providência⁵⁹. Ou seja, um Administração que deixou de ser prestadora e passou a ser conformadora, de acordo com uma lógica de uma Administração que já não tem a função de prestar, mas sim tem a função de criar condições favoráveis a que as entidades jurídico-privadas atuem, regulando-as⁶⁰.

A Administração Pública uma instituição que se adapta, transforma e acompanha o desenvolvimento da sociedade e das suas instituições, com uma entidade com uma precisa relação com o Estado e com o modelo de Estado com o qual convive⁶¹. Desde sempre que existe a Administração Pública “*A administração pública é quase tão antiga como a humanidade*”. Remontando ao século XVIII, ao cameralismo ou ciências cameralistas da altura do Estado Polícia. Este pretendia dar aos funcionários do príncipe – déspota iluminado – um composto de conhecimento de economia, finanças, comércio e direito, aptos a possibilitar uma boa administração, apropriada aos objetivos do Estado. A revolução francesa e o triunfo do Estado Liberal. No final do século XIX nasceu nos Estados Unidos, a teoria administrativa, por causa da obrigação de estruturar e racionalizar a atividade e a intromissão do Estado na vida económica e social⁶².

O primeiro período da teoria administrativa começou nos finais da 2ª Guerra Mundial (1945), correspondendo ao Estado Liberal, costuma designar-se de “Administração Científica” ou “Tradicional”. Este modelo clássico caracterizou-se por uma separação entre política e administração. Funciona sob controlo do poder político, com fundamento num modelo hierárquico da burocracia, constituída por funcionários, admitidos com foco em concursos, neutrais nas suas decisões e do qual o

⁵⁹ Cfr., DIOGO FREITAS DO AMARAL, *Curso de direito administrativo*, vol. I, 2ª ed., Almedina, Coimbra, 2006, p. 52.

⁶⁰ Cfr., ISABEL C.M. FONSECA, *Direito da organização administrativa*, roteiro prático, Almedina Ed, 2012, p. 23.

⁶¹ Cfr., JUAN MOZZICAFREDDO e CARLA GOUVEIA, “Contextos e etapas de reforma na administração pública em Portugal”, in *Projetos de inovação na gestão pública*, MOZZICAFREDDO e JOÃO SALIS GOMES, 2011, p. 5.

⁶² Cfr., J. A. O. ROCHA, “Mudança do Estado e mudança da Administração Pública: a história duma disciplina”, in *Handbook de Administração Pública*, MADUREIRA e ASENSIO, Ina Editora, 2013, p. 75.

objetivo é o interesse geral. A este modelo diz respeito apenas instalar as políticas, cabendo aos políticos a decisão e a formulação das mesmas⁶³.

Nos finais da 2ª Guerra, o Estado de “welfare” até meados dos anos 70 1945 – 1975 welfare e administração profissional, regista-se um crescimento do peso do Estado, alargamento de funções, nomeadamente funções sociais, aumento do número de funcionários⁶⁴.

Nos finais dos anos 70, a teoria administrativa passou a perder identidade e passou a chamar-se de “Administração managerial”. Finalmente, nos anos 90, presenciou-se a atuação a identificação entre gestão pública e gestão privada, intentando recriar o *management* público com a denominação de “Governação”⁶⁵.

O modelo clássico remonta à revolução francesa, a revolução estabeleceu a separação dos poderes políticos e a separação entre estes, no seu todo, e a Administração Pública. A Administração Pública competia a aplicação da lei e dos regulamentos. Desta forma, restringe-se a Administração ao direito administrativo, ou seja, de acordo com (Lynn, 2005 citado por Rocha 2013:77) o realce foi colocado na lei, diminuindo a Administração Pública ao direito administrativo. Por sua vez, a formação da democracia liberal assinala da mesma forma o início da burocracia moderna⁶⁶.

1.2.2 Organização e Funcionamento da Administração Pública

A função e a estrutura da Administração Pública organizam-se influenciada pela herança de outras instituições⁶⁷, isto é, nomeadamente a estrutura militar e jurídica do império romano, os valores, as normas e a hierarquia centralizada da Igreja Católica, de outro lado, e pelo processo de formação do espaço institucional e administrativo dos modernos Estados europeus. Neste procedimento administrativo e institucional, a Administração é uma das plataformas de centralização da formação deste Estado, em particular nos procedimentos de recolha dos impostos e tributos, de organização dos processos jurídicos e administrativos, de planeamento da guerra com apoio nas estatísticas, estudos,

⁶³ Cfr., J. A. O. ROCHA, “Mudança do Estado e mudança da Administração Pública: a história duma disciplina” in *Handbook de Administração Pública*, MADUREIRA e ASENSIO, Ina Editora, 2013, p. 76.

⁶⁴ Cfr., J. A. O. ROCHA, “Mudança do Estado e mudança da Administração Pública: a história duma disciplina” in *Handbook de Administração Pública*, MADUREIRA e ASENSIO, Ina Editora. 2013, p. 76.

⁶⁵ Cfr., J. A. O. ROCHA, “Mudança do Estado e mudança da Administração Pública: a história duma disciplina” in *Handbook de administração pública*, MADUREIRA e ASENSIO, Ina Editora, 2013, p. 76. ROCHA 2001 citado por ROCHA 2013, p. 76.

⁶⁶ Cfr., J. A. O. ROCHA, “Mudança do Estado e mudança da Administração Pública: a história duma disciplina”, in *Handbook de administração pública*, MADUREIRA e ASENSIO, Ina Editora. 2013, p. 76.

⁶⁷ Cfr., JUAN MOZZICAFREDDO e CARLA GOUVEIA, “Contextos e etapas de reforma na administração pública em Portugal”, in *Projetos de inovação na gestão pública*, JUAN MOZZICAFREDDO e JOÃO SALIS GOMES. 2011, p. 6.

formação de quadros próprios, na substituição dos notáveis nos distritos por funcionários ou nomeados pelo poder central e, ainda, na organização do território, da língua comum e das normas de administração da justiça. Em segundo lugar, o conceito e estrutura da Administração Pública modifica-se e complementa-se – da racionalidade jurídica-institucional à racionalidade social e política, agora em instrumento de consolidação do Estado moderno, onde as exigências do sistema democrático, do Estado de Direito e da cidadania ajudam para a alargamento e legitimação do conceito da função governadora, em termos de normas, processos e mecanismos de integração do sistema social⁶⁸.

A Administração Pública difere no tempo de Estado para Estado, nomeadamente, em função do tipo e forma desse Estado, assim como dos sistemas de governo e da família de direito. Quer dizer, há, no entanto, diversos modos jurídicos de organização e funcionamento da AP no decorrer da história⁶⁹. De acordo com a Constituição a Administração Pública será organizada de maneira a evitar a burocratização, bem como aproximar os serviços dos cidadãos a fim de garantir a participação na gestão efetiva⁷⁰ que a lei deve criar. O funcionamento da Administração foi abordado decorrente das pressões de essência económica, financeira e sociais, conduzindo os governos a ponderar a sua estrutura e funcionamento⁷¹.

O Estado, no sentido de Administração Pública Central, é uma organização pública que centraliza a prossecução das tarefas fundamentais que lhe dizem respeito executar⁷². A Administração Pública é uma individualidade com personalidade jurídica vasta e complexa⁷³.

Moreno salienta que o extraordinário alargamento e a complexidade das diversas atividades e das responsabilidades que os tempos vieram colocar no âmbito do Estado, evidenciaram que seria a este impossível desenvolvê-las todas, em simultâneo, no mínimo, sujeitas a constantes demoras e grandes e frequentes falhas, o que se tornou incomportável para os cidadãos. Também, o Governo não seria capaz

⁶⁸ Cfr., JUAN MOZZICAFREDDO E CARLA GOUVEIA, “Contextos e etapas de reforma na administração pública em Portugal”, in *Projectos de inovação na gestão pública*, Lisboa, editora mundos sociais. JUAN MOZZICAFREDDO E JOÃO SALIS GOMES 2011, p. 6.

⁶⁹ Cfr., ISABEL C. M. FONSECA, *Direito da organização administrativa*, roteiro prático, Almedina, 2012, p. 37.

⁷⁰ Cfr., art. 266º nº 1 da Constituição da República Portuguesa (CRP).

⁷¹ Cfr., JOAQUIM F. F. ESTEVES ARAÚJO, “Da nova gestão pública à nova governação pública: pressões emergentes na Administração Pública”, in *Handbook de administração pública*, MADUREIRA E ASENSIO, Ina Editora, 2013, p. 92.

⁷² Cfr., CARLOS MORENO, *O sistema nacional de controlo financeiro - subsídios para a sua apreensão crítica*, Lisboa, UAL, 1997 p. 39.

⁷³ Cfr., DIOGO FREITAS DO AMARAL, *Curso de direito administrativo*, vol. I, 4ª ed., Almedina, Coimbra, 2015, p. 27.

de tudo resolver. A solução encontrada foi de diminuir o peso do Estado, da Administração Central e os seus serviços de uma grande parte das responsabilidades que lhe competia prosseguir⁷⁴.

A estrutura e funcionamento da Administração Pública, desde os finais do século passado, foram alvo de grande desenvolvimento⁷⁵. Todo esta alteração não deixou de se projetar em Portugal. Assim, por forma, a dar resposta ao contínuo alargamento das tarefas do Estado, foram criadas ao lado a Administração Direta e a Administração Indireta do poder central. Por sua vez, o consecutivo aumento das atividades do Estado, terminou por acrescentar à Administração Pública a chamada Administração Autónoma, (entidades pessoas coletivas de direito público, atuam com independência dos órgãos estaduais). Contudo, veio ainda a ser concluída por Instituições Particulares de Interesse Público, são entidades particulares que prosseguem fins de interesse público, que são sujeitas a um regime de Direito Público. No entanto, para uma melhor adaptação à vida e aos contextos económico-financeira, é a que organiza a Administração Pública em dois grandes blocos: Setor Público Administrativo (SPA) e o Setor Público Empresarial (SPE)⁷⁶.

À medida que se foram ampliando as tarefas do Estado, a questão dos dinheiros e demais bens patrimoniais essenciais a subsidiar a respetiva execução, foram também, crescendo em dimensão, contudo requerendo de ser geridos com grande mestria e tecnicidade, o que resultou, por dar início, nos nossos dias, no campo financeiro, não apenas a atos isolados, mas sim a uma atividade permanente, complexa e multifacetada, circundando diversos atores públicos e todos os cidadãos contribuintes⁷⁷.

Interessa considerar o seu sentido orgânico, é possível diferenciar 3 grandes classes de entidades: A Administração Direta do Estado⁷⁸; Administração Indireta do Estado⁷⁹ e Administração Autónoma. A sua relação com o Governo é diferenciada, assim sendo as entidades da Administração Direta do Estado estão hierarquicamente subordinadas ao poder e direção do Governo, por sua vez as entidades da Administração Indireta do Estado estão sujeitas à sua superintendência e tutela (os poderes de

⁷⁴ Cfr., CARLOS MORENO, *O sistema nacional de controlo financeiro - subsídios para a sua apreensão crítica*, ed. UAL, Lisboa 1997, p. 39.

⁷⁵ Cfr., CÉSAR MADUREIRA e MARIA ASENSIO, *Handbook de administração pública*, Ina Editora, Lisboa, 2013, pp. 91 e ss.

⁷⁶ Cfr., CARLOS MORENO, *O sistema nacional de controlo financeiro - subsídios para a sua apreensão crítica*, ed. UAL, Lisboa, 1997, pp. 40-41 O Setor Público Administrativo (SPA) e o Setor Público Empresarial (SPE), para aprofundar consultar p. 41.

⁷⁷ Cfr., CARLOS MORENO, *O sistema nacional de controlo financeiro - subsídios para a sua apreensão crítica*, ed. UAL, Lisboa, 1997, p. 51.

⁷⁸ Cfr., Lei n° 4 /2004 de 15 de janeiro.

⁷⁹ Cfr., Lei n° 3/2004 de 15 de janeiro.

orientação e fiscalização e controlo) e as entidades que fazem parte da Administração Autónoma estão somente sujeitas à tutela (poder de fiscalização e controlo)⁸⁰.

A organização administrativa como um aparelho ou conjunto estruturado de entidades que desempenham como tarefa principal a função administrativa, temos as pessoas coletivas de direito público, dotadas de personalidade jurídica, e os órgãos administrativos, que manifestam a vontade destas. Ainda noutra linha os serviços públicos, que pertencem a cada ente público e que operam na dependência dos respetivos órgãos⁸¹. Por fim, a lei admite que a atividade administrativa seja praticada por particulares, indivíduos, associações, fundações e sociedades criadas pela iniciativa privada -, são chamados a trabalhar com a Administração, apesar de em simultâneo também prosseguirem os seus fins privados⁸², são entidades que colaboram com a Administração Pública na prossecução de fins públicos e são como tal reguladas por muitas normas de Direito administrativo⁸³.

1.3 O PRINCÍPIO DE SEPARAÇÃO DE PODERES

Com a Revolução Francesa em 1789, foi então, reconhecido o Estado de Direito e o princípio da separação de poderes, que se transformou numa doutrina de exercício da soberania. A coroa perde o poder legislativo, que é entregue ao Parlamento, e o poder judicial, é entregue aos tribunais, ficando somente com o poder executivo⁸⁴.

Também, em 1789 na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, se dita que *toda a sociedade na qual não esteja assegurada a garantia dos direitos nem determinada a separação dos poderes, não tem constituição*⁸⁵. A Declaração menciona a ideia principal de que o poder proveniente do povo se exerce no quadro da lei, enquanto “expressão da vontade geral”. Também, engloba a fórmula de Rousseau e, com ela, a perspetiva de que a lei “deve ser a mesma para todos” e que “todos os cidadãos são iguais perante ela”. Este entendimento leva a que a relação política do cidadão com o poder passe

⁸⁰ Cfr., Disponível em, http://www.congreso.es/docu/docum/ddocum/dosieres/sleg/legislatura_10/spl_100/pdfs/68.pdf [Consultado em 21/3/2019].

⁸¹ Cfr., ISABEL C. M. FONSECA, *Direito da organização administrativa*, roteiro prático, Almedina, 2012, p. 59.

⁸² Cfr., (i.e., sociedades concessionárias, instituições particulares de solidariedade social).

⁸³ Cfr., DIOGO FREITAS DO AMARAL, *Curso de direito administrativo*, vol. I, 4ª ed., Almedina, Coimbra, 2015, p. 32.

⁸⁴ Cfr., ISABEL M. C. FONSECA, *Direito da organização administrativa*, roteiro prático, Editora Almedina, 2012, p. 17.

⁸⁵ Cfr., MARCELLO CAETANO, *Manual de ciência política e direito constitucional*, Tomo I, Almedina Coimbra, 1990, p. 195.

a ser uma relação jurídica particular de simples obediência à lei, compreendida agora como garantia dos direitos individuais: “o exercício dos direitos naturais de cada homem não tem por limites senão aqueles que asseguram aos outros membros da sociedade o gozo dos mesmos direitos. Estes limites apenas podem ser determinados pela lei”⁸⁶.

Assim sendo, o conceito liberal de Constituição política ficou limitado especialmente à garantia dos direitos individuais e à separação dos poderes do Estado. A Constituição de 1791, no seu título 3.º, depois de proclamar a soberania da Nação, una, indivisível, inalienável e imprescritível, acrescenta que a Nação, donde resulta todo o poder, não pode praticá-lo à não ser mediante delegação. Como tal, delega o Poder Legislativo na Assembleia Nacional, o Poder Executivo no Rei, e o Poder Judiciário nos juízes eleitos provisoriamente pelo povo. Cada um destes poderes é soberano, sendo a sua ação simples presença ou maneira do exercício completo da soberania. A soberania está em todos os poderes, sendo todos diferentes, constituem um só poder o da nação⁸⁷.

Montesquieu, tal como Locke⁸⁸, distingue entre poder legislativo, poder executivo e poder judicial, e salienta a supremacia do primeiro, mas, ao inverso de Locke, torna independente o poder judicial “por assim dizer indivisível e nulo” dado aos juízes serem apenas “a boca que pronuncia as palavras da lei” e envia para o poder executivo as funções por aquele atribuídas ao poder federativo⁸⁹.

A Administração não podia interferir nos assuntos dos tribunais, estes por sua vez, de igual modo não podiam intrometer-se no funcionamento da Administração. Em 1790 e em 1795 foram publicadas duas leis: uma que dita expressamente a separação entre as funções administrativa e jurisdicional, e uma lei que interdita os juízes de conhecer os litígios que envolvem a Administração sob pena de aplicação de sanções: a Lei de 16-24, de agosto de 1790 e a Lei 16 *Fructidor* do ano III⁹⁰. Consequentemente, da separação de poderes a Administração ficou diminuída à jurisdição dos tribunais comuns e liberta de qualquer controlo jurisdicional. Em caso de conflito, os particulares teriam de recorrer à Administração Pública⁹¹. Em 1799⁹² foram instituídos os tribunais administrativos: O Conseil d’État, perto do poder

⁸⁶ Cfr., art. 4º da Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão de 1789. JOÃO SALIS GOMES, *Handbook de Administração Pública, revista de administração contemporânea*, MADUREIRA e ASENSIO, Ina ditora, 2013, p. 18.

⁸⁷ Cfr., MARCELLO CAETANO, *Manual de ciência política e direito constitucional*, Tomo I, Almedina Coimbra, 1990, p. 196.

⁸⁸ Escritor francês, teórico da revolução inglesa de 1688. Cfr., MARCELLO CAETANO, *Manual de ciência política e direito constitucional*, Tomo I, Almedina Coimbra, 1990, p. 192.

⁸⁹ Cfr., JOÃO SALIS GOMES, “Interesse público, controle democrático do Estado e cidadania”, in *Handbook de administração pública*, MADUREIA e ASENSIO, Ina Editora, 2013, p. 20.

⁹⁰ Cfr., ISABEL M. C. FONSECA, *Direito da organização administrativa*, roteiro prático, Almedina, 2012, p. 18.

⁹¹ Cfr., ISABEL M. C. FONSECA, *Direito da organização administrativa*, roteiro prático, Almedina, 2012, p. 18.

⁹² Cfr., 1799 (anoVIII).

central, e os Conseils de Prefecture, perto de cada Prefeito. No início, o Conseil d'État era um órgão consultivo que teve de preparar as soluções para resolver conflitos entre a Administração e os particulares. Por sua vez, em 1806, foi instituída no meio do Conselho de Estado uma secção especializada em contencioso que era competente para ouvir as partes de acordo um processo jurisdicionalizado e que sugeria a solução para o conflito. Este é o sistema de *justice retenue*. Em 1872, através da Lei de 24 de maio, passou-se da *justice retenue* à *justice deleguee*, órgão de natureza jurisdicional, passando a resolver os conflitos entre os particulares e a administração em nome do povo⁹³. Para que num Estado exista liberdade política é fundamental que estes três poderes estejam separados, que não estejam nas mesmas mãos e que se dividam por órgãos diferentes de forma que, sem qualquer um usurpar as funções dos outros, possa cada um proibir que os restantes exagerem da sua esfera própria de ação. Assim sendo, cada poder tem a faculdade de determinar sobre as matérias da sua competência, tencionando como julgar melhor, e deve também obstar que os outros poderes exerçam atos contrários ao direito ou à estabilidade constitucional, imobilizando a ação deles quando abusem ou revogando os seus atos ilegais⁹⁴. Todo o homem provido no poder tende a abusar dele até que encontre limites. Então o poder apenas pode ser limitado por outro poder; para que um poder seja limitado é preciso que haja outro poder capaz de o limitar⁹⁵. O objetivo desta separação é evitar que o poder se concentre nas mãos de uma única pessoa, para que não haja abuso, como acontecia no Estado Absolutista, em que todo o poder se concentrava no rei. Procurando um modelo de Estado onde se encontre esse sistema de limitação do poder pelo poder⁹⁶.

Para melhor clarificação faremos uma breve descrição dos poderes instituídos desde a Revolução Liberal até aos nossos dias.

O Poder Legislativo é uma competência da Assembleia República de acordo com art. 232º da CRP, a função legislativa faz as leis, modifica-as e revoga-as⁹⁷. Por sua vez, o poder legislativo, é o poder do

⁹³ Cfr., ISABEL C. M. FONSECA, *Direito da organização administrativa*, roteiro prático, Almedina, 2012, p. 18.

⁹⁴ Cfr., MARCELLO CAETANO, *Manual de ciência política e direito constitucional*, Tomo I, Almedina Coimbra, 1990, p. 193.

⁹⁵ Cfr., MARCELLO CAETANO, *Manual de ciência política e direito constitucional*, Tomo I, Almedina Coimbra, 1990, p. 192.

⁹⁶ Cfr., MARCELLO CAETANO, *Manual de ciência política e direito constitucional*, Tomo I, Almedina Coimbra, 1990, p. 193.

⁹⁷ Cfr., MARCELLO CAETANO, *Manual de ciência política e direito constitucional*, Tomo I, Almedina Coimbra, 1990, p. 190.

Estado ao qual é atribuída a função legislativa. Nos Estados modernos o poder legislativo é formado por um parlamento nacional; parlamentos dos estados/províncias federados(as)⁹⁸.

O Poder Executivo tem em conta a aplicação permanente das leis, não deve participar na legislação, mas precisa de ter a capacidade de impedir a votação de leis impossíveis ou perniciosas ao interesse do Estado⁹⁹. Este poder exige que quem o exerce tenha determinada liberdade de decidir de acordo o seu critério para suprir as omissões da lei, equilibrar a sua rigidez ou ajustá-la melhor às circunstâncias. A Administração Pública tem o poder de executar e fazer cumprir as leis que estão estabelecidas, através de duas funções: a função judiciária e a função administrativa¹⁰⁰.

O Poder Judicial é responsável por julgar os crimes e avaliar as leis. Neste âmbito, o n.º 1 do art. 23.º da CRP refere que “os cidadãos podem apresentar queixas por ações ou omissões dos poderes públicos ao Provedor de Justiça, que as apreciará sem poder decisório, dirigindo aos órgãos competentes as recomendações necessárias para prevenir e reparar injustiças”. Inclui, ainda no n.º 1 do art. 20.º da CRP a todos os cidadãos é assegurado o acesso ao Direito e aos tribunais, de maneira que os seus direitos e interesses legalmente protegidos sejam defendidos. Ainda no art. 22.º da CRP refere que o Estado e as restantes entidades públicas são também civilmente responsáveis, com os titulares dos seus órgãos, funcionários, por ações ou omissões desempenhadas no exercício das suas funções e que nesse exercício resulte violação dos direitos, liberdades e garantias ou prejuízo para outrem. O poder judicial designa o sistema formado pelos tribunais, ou o executivo para fazer referência ao Governo, ou melhor dizendo que diz que o poder moderador é o árbitro nos conflitos entre os restantes poderes do Estado¹⁰¹. Na CRP, o art. 209.º consagra que os tribunais dispõem das seguintes categorias: Tribunal Constitucional; Supremo Tribunal de Justiça; Tribunais Judiciais de primeira e de segunda instância; Supremo Tribunal Administrativo e os demais Tribunais Administrativos e Fiscais e Tribunal de Contas. Além disso, a Constituição consagra ainda a existência de Tribunais Marítimos, Tribunais Arbitrais e Julgados de Paz.

⁹⁸ Cfr., MARCELLO CAETANO, *Manual de ciência política e direito constitucional*, Tomo I, Almedina Coimbra, 1990, p. 194.

⁹⁹ Cfr., MARCELLO CAETANO, *Manual de ciência política e direito constitucional*, Tomo I, Almedina, 1990, pp. 192, 194.

¹⁰⁰ Cfr., MARCELLO CAETANO, *Manual de ciência política e direito constitucional*, Tomo I, Almedina, 1990, pp. 192, 194.

¹⁰¹ Cfr., MARCELLO CAETANO, *Manual de ciência política e direito constitucional*, Tomo I, Almedina Coimbra, 1990, p. 201.

Para uma boa colaboração entre os órgãos, passou-se da divisão de poderes, à divisão de cada função por diversos órgãos distintos, de maneira a ser necessário o concurso e a colaboração deles para a prática de qualquer ato essencial à vida do Estado¹⁰².

1.4 FUNÇÕES DO ESTADO DE DIREITO

Os Estados têm uma ampla e diversidade de funções. O mesmo poder coercivo que lhe permite proteger os direitos de propriedade e conceder a segurança pública, lei e direitos de permite-lhe de igual modo confiscar a propriedade privada e violar os direitos dos seus cidadãos¹⁰³. O Estado exerce a sua atividade administrativa, ou atividade pública através das funções do Estado - a política, a legislação e a justiça, função administrativa e as funções: política, legislativa e jurisdicional do Estado¹⁰⁴. Ou seja, ao Estado compete uma relação de tarefas fundamentais para além da referida função legislativa e de administração da justiça e não esquecendo as tarefas de garantia da independência nacional e da ordem pública interna, à realização do bem-estar social, à melhoria da qualidade de vida e a minimização das desigualdades entre cidadãos¹⁰⁵.

A função do Estado pode expressar, por um lado, uma tarefa que atende a uma escassez¹⁰⁶ da vida em sociedade, por outro lado, uma atividade com características próprias e modo do poder e do dever do Estado se lançar em ação. Na primeira definição, a função traduz uma ligação entre sociedade e Estado e como tal, posterior legitimação do poder e do dever de aquele agir. Na segunda definição, a função constitui-se nos atos e atividades que o Estado, continuamente, repetidamente vai ativamente desenvolvendo, de acordo com as normas que aceitam e condicionam tais atos e atividades num quadro jurídico de sujeitos, de processos e de resultados. Como tal, a função-tarefa reconduz-se aos fins do

¹⁰² Cfr., MARCELLO CAETANO, *Manual de ciência política e direito constitucional*, Tomo I, Almedina Coimbra, 1990, p. 202.

¹⁰³ Cfr., FRANCIS FUKUYAMA, *A construção de Estados - governação e ordem mundial no Século XXI*, 1ª ed., Gradiva, 2006, pp. 15 e 16.

¹⁰⁴ Cfr., DIOGO FREITAS DO AMARAL, *Curso de direito administrativo*. Vol. 1, 2ª ed., Almedina, Coimbra, 2006, p. 45.

¹⁰⁵ Cfr., CARLOS MORENO, *O sistema nacional de controlo financeiro - subsídio para a sua apreensão crítica*, ed. UAL Lisboa, 1997, p. 30.

¹⁰⁶ Pela escassez de muitos bens e pela diversidade e pluralidade dos interesses, JOSÉ F. F. TAVARES, *Estudos de administração e finanças públicas*, Almedina, Coimbra, 2014, p. 421.

Estado em cada uma das suas épocas; a função-atividade congrega os meios de atingir aqueles fins num determinado povo¹⁰⁷.

A sociedade política organiza-se pela instituição do poder político¹⁰⁸ o mesmo é um instrumento ajustado para exercer certos fins¹⁰⁹. As funções e ou fins do Estado ou as tarefas concretas que um Estado deve desempenhar (assistência, ensino, política, etc., e outras, que entendem por função o conjunto de poderes e deveres que pertencem a um órgão qualquer do Estado¹¹⁰.

Para Caetano a função de Estado é *uma atividade específica, complementar de outras atividades também específicas cujo exercício coordenado é indispensável à produção de determinado resultado*¹¹¹.

As funções que a Administração Pública desempenha são vastas e diversas apenas interessa abordar a função administrativa, legislativa, justiça, e de controlo.

1.4.1 Função Administrativa ou Executiva

Foi inicialmente, concebida como uma função executiva, de acordo com a Constituição de 1933, ao Governo dizia respeito assegurar a boa execução das leis¹¹². Entretanto, com o crescimento e alargamento das atividades do Estado, nomeadamente no campo da Administração prestadora, e da Administração conformadora, na sua atuação na relação com particulares, a noção de função tornou-se insuficiente. Como tal, na atualidade e de acordo com a Constituição, verifica-se que ao Governo não cumpre apenas assegurar a execução das Leis. Pertence-lhe também, exercer todos os atos e tomar todas as providências essenciais à promoção do desenvolvimento económico-social e à satisfação das necessidades coletivas¹¹³.

¹⁰⁷ Cfr., CARLOS MORENO, *Finanças públicas, gestão e controlo dos dinheiros públicos*, UAL, Lisboa, 2000, p. 266.

¹⁰⁸ Cfr., MARCELLO CAETANO, *Manual de ciência política e direito constitucional*. Tomo I, Almedina, Coimbra, 1990, p. 143.

¹⁰⁹ Cfr., MARCELLO CAETANO, *Manual de ciência política e direito constitucional*, Tomo I, Almedina, Coimbra 1990, p. 143.

¹¹⁰ Cfr., MARCELLO CAETANO, *Manual de ciência política e direito constitucional*, Tomo I, Almedina, Coimbra, 1990 p. 148.

¹¹¹ Cfr., MARCELLO CAETANO, *Manual de ciência política e direito constitucional*, Tomo I, Almedina, Coimbra, 1990, p. 148.

¹¹² Cfr., art. 202º da Constituição da República Portuguesa de 1933.

¹¹³ Cfr., ISABEL C. M. FONSECA, *Direito da organização administrativa*, roteiro prático, Almedina, 2012, p. 27.

Para Fonseca a função administrativa é aquela que se define na atividade necessária à satisfação das necessidades coletivas, sendo esta atividade desenvolvida em consagração pelo quadro legal predeterminado e sob a direção do governo¹¹⁴.

A função administrativa caracteriza-se como atividade essencial, sendo uma atividade diferente das restantes, entre as várias funções estabelece-se a seguinte relação: a função administrativa é instrumento da função política, de igual modo encontra-se subordinada à função legislativa, e em certos modos à função política¹¹⁵; e sob o controlo da função jurisdicional desempenhada pelos Tribunais. No entanto, de mencionar que a função administrativa não se confunde com a administração privada nem com outras atividades desempenhadas pelos poderes públicos¹¹⁶.

Segundo Amaral¹¹⁷, considerando a definição de administração pública em sentido material é igual a “*a função administrativa - administração pública é a atividade típica dos organismos e indivíduos que, sob a direção ou fiscalização do poder político, desempenham em nome da coletividade, a tarefa de prover à satisfação regular e contínua das necessidades coletivas de segurança, cultura e bem-estar económico e social, nos termos estabelecidos pela legislação aplicável e sob o controle dos tribunais competentes*”.

1.4.2 Função Legislativa

A função legislativa encontra-se no mesmo âmbito da função política¹¹⁸. Da mesma forma, a legislação também estabelece opções, metas, normas abstratas, ao mesmo tempo que a Administração realiza, coloca e põe em prática o que lhe é superiormente definido. De notar que a diferença primordial entre legislação e administração, está na medida em que a Administração pública é uma atividade integralmente subordinada à lei: *a lei e o fundamento, o critério e o limite de toda a atividade administrativa*¹¹⁹. A função legislativa é a atividade permanente do poder político que consiste na

¹¹⁴ Cfr., ISABEL C. M. FONSECA, *Direito da organização administrativa*, roteiro prático, Almedina, 2012, p. 27.

¹¹⁵ Cfr., ISABEL C. M. FONSECA, *Direito da organização administrativa*, roteiro prático, Almedina, 2012, p. 27.

¹¹⁶ Cfr., ISABEL C. M. FONSECA, *Direito da organização administrativa*, roteiro prático, Almedina, 2012, p. 28.

¹¹⁷ Cfr., DIOGO FREITAS DO AMARAL, *Curso de direito administrativo*, vol. I, 2ª ed., Almedina, Coimbra, 2006, p. 50. Citado em ISABEL C. M. FONSECA, *Direito da organização administrativa*, roteiro prático, Almedina, 2012, p. 27.

¹¹⁸ Cfr., DIOGO FREITAS DO AMARAL, *Curso de direito administrativo*, vol. I, 2ª ed., Almedina, Coimbra, 1998, p. 47.

¹¹⁹ Cfr., DIOGO FREITAS DO AMARAL, *Curso de direito administrativo*, vol. I, 2ª ed., Almedina, Coimbra, 2006, p. 48.

elaboração de regras de conduta social de conteúdo principal político, envolvendo certas formas previstas na Constituição¹²⁰. Neste sentido, Caetano define função legislativa como “a atividade dos órgãos do Estado que tem por objeto direto e imediato estatuir normas de carácter geral e impessoal inovadoras da Ordem jurídica”¹²¹.

Para Caetano a função legislativa é a atividade pela qual o Estado institui o seu Direito positivo, perante a imposição de regras gerais de conduta social. Fazer leis no sentido formal é um poder: mas apenas criar Direito é uma função¹²². O poder legislativo nessa forma de autoridade tudo quanto respeite à imposição da vontade do Estado sob a forma de lei, no entanto quando se diz função legislativa, somente se deve fazer referência às leis no sentido material. A função legislativa como a atividade dos órgãos do Estado que tem por objeto direto e imediato estatuir normas de carácter geral e impessoal inovadoras da ordem jurídica¹²³.

1.4.3 Função Jurisdicional

A função jurisdicional consagrada no art. 202º da CRP, consiste em julgar¹²⁴, visa aplicar o direito aos casos concretos, de igual modo defende os direitos e interesses legalmente protegidos dos particulares. Tem uma atividade fundamentalmente intelectual, de interpretação da Constituição e das leis e integração de lacunas, com objetivo a resolver questões de direito e a dirimir conflitos entre interesses privados ou entre interesses públicos e privados. De salientar que enquanto os tribunais encarregados do exercício da função jurisdicional – se caracterizam pela independência, pela passividade e pela imparcialidade e que os titulares do exercício da função jurisdicional gozam do estatuto da inamovibilidade e de irresponsabilidade, concebido para assegurar a sua independência¹²⁵.

¹²⁰ Cfr., ISABEL C. M. FONSECA, *Direito da organização administrativa*, roteiro prático, Almedina, 2012, p. 29.

¹²¹ Cfr., MARCELLO CAETANO, *Manual de ciência política e de direito constitucional*, Tomo I, Coimbra, 1990, p. 166.

¹²² Cfr., MARCELLO CAETANO, *Manual de ciência política e de direito constitucional*, Tomo I, Coimbra, 1990, p. 158.

¹²³ Cfr., MARCELLO CAETANO, *Manual de ciência política e de direito constitucional*, Tomo I, Coimbra, 1990, p. 166.

¹²⁴ Cfr., art. 202º da Constituição da República Portuguesa, (CRP). Função jurisdicional, os tribunais são órgãos de soberania com competência para administrar a justiça em nome do povo.

¹²⁵ Cfr., ISABEL C. M. FONSECA, *Direito da organização administrativa*, roteiro prático, Almedina, 2012, p. 29.

Amaral salienta que a função jurisdicional é uma atividade secundária, inferior à lei, e tem a função de julgar¹²⁶. O essencial da função jurisdicional está na realização da paz jurídica, na afirmação do direito e na resolução de conflitos de interesses à luz de valores. Por sua vez, o essencial da função administrativa reside na indicação da prevalência do interesse público concreto, determinando o sacrifício dos restantes interesses, através da aplicação da Constituição e leis¹²⁷.

A função jurisdicional, consiste na resolução de conflitos com a força jurídica. Trata-se de ato subsidiário dos atos primários, em que o Estado é chamado a decidir litígios decorrentes de conflitos na aplicação da lei¹²⁸.

A função jurisdicional de acordo com art. 202º da CRP consagra que os tribunais são órgãos de soberania com competência para administrar a justiça em nome do povo, assim como conter a violação da legalidade democrática e decidir os conflitos de interesses públicos e privados. Por sua vez, os tribunais no exercício das suas funções, tem direito à coadjuvação de outras autoridades. A lei poderá institucionalizar instrumentos e formas de constituição não jurisdicional de conflitos. Importa salientar que os tribunais são independentes e apenas estão sujeitos às leis art. 203º CRP¹²⁹.

1.4.4 Função Controlo em especial

O controlo financeiro externo, do ponto de vista da substância enquadra uma função do Estado, a qual não pode integrar-se em qualquer das funções legislativas, executivas e judicial do Estado, terá que ser exercida como uma função autónoma, distinta e independente de todas as outras funções do Estado¹³⁰. De igual modo, a função controlo é exercida com base em definidos padrões normativos¹³¹.

Numa sociedade e num Estado moderno o controlo é uma função cada vez mais importante, exercida por um conjunto variado de elementos que fazem parte de um sistema, ou seja. um conjunto de

¹²⁶ Cfr., DIOGO FREITAS DO AMARAL, *Curso de direito administrativo*, vol. I, 2ª ed., Almedina, Coimbra, 2006, p. 48.

¹²⁷ Cfr., ISABEL C. M. FONSECA, *Direito da organização administrativa*, roteiro prático, Almedina, 2012, p. 30.

¹²⁸ Cfr., DIOGO FREITAS DO AMARAL, *Curso de direito administrativo*, vol. I, 2ª ed., Almedina, Coimbra, 2006, p. 49.

¹²⁹ Cfr., MARCELLO CAETANO, *Manual de ciência política e direito constitucional*, Tomo I, Almedina Coimbra, 1990, p. 201.

¹³⁰ Cfr., CARLOS MORENO, *Finanças públicas, gestão e controlo dos dinheiros públicos*, UAL, Lisboa, 2000, p. 69.

¹³¹ Cfr., PAULO NOGUEIRA DA COSTA, *O tribunal de contas e a boa governança, contributo para uma reforma do controlo financeiro externo em Portugal*, Coimbra Editora, 2014. p. 56.

elementos coerentes direcionados para uma mesma função, a função de controlo¹³². O controlo constitui um dos pilares do regime constitucional¹³³.

O controlo como função de qualquer organização, que consiste em assegurar que os atos praticados no âmbito dela e da sua atividade sejam combinados com os objetivos que visam atingir e às regras e critérios a que devem obedecer¹³⁴. O controlo num primeiro sentido surgiu como uma condição necessária para evitar o poder absoluto, e que se efetua hoje, na distribuição constitucional do poder do Estado em numerosos e diferentes órgãos de soberania¹³⁵.

Por sua vez, a noção e o conceito de controlo foram reconhecidos pela Declaração Francesa dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 26 de agosto de 1789. De maneira que os seus artigos 15º e 16º declaravam que o conceito de Constituição apenas tinha significado como um instrumento de limitação e controlo de poder mencionando que “art.15º, - A sociedade tem o direito de exigir a prestação de contas de todo o agente público da sua administração”¹³⁶. Tendo a Constituição da República Portuguesa consagrado nos artigos 107º e 162º a competência para fiscalizar e controlar as finanças públicas. Designadamente, Caupers (1995), considera o controlo como um dos grandes princípios conformadores do Estado de Direito¹³⁷.

Consequentemente, a função controlo é, também, uma das mais importantes funções dos Parlamentos modernos¹³⁸, como tal torna-se necessário precisar qual o significado e o alcance desse controlo, isto porque o estudo da sua natureza, objetivo e alcance, poderão dar-nos uma clareza mais exigente da eficácia desta sua função, assim como, na qualidade instituição representativa do povo,

¹³² Cfr., ANTÓNIO RIBEIRO GAMEIRO, *O controlo parlamentar das finanças públicas em Portugal 1976-202*. Almedina, Coimbra, 2004, p. 17.

¹³³ Cfr., ANTÓNIO RIBEIRO GAMEIRO, *O controlo parlamentar das finanças públicas em Portugal (1976-2002)*, Almedina, Coimbra, 2004, p. 17.

¹³⁴ Cfr., ANTÓNIO SOUSA FRANCO, *Dinheiros públicos, julgamento de Contas e controlo financeiro*, citado por ANTÓNIO RIBEIRO GAMEIRO, *O controlo parlamentar das finanças públicas em Portugal (1976-2002)*, Almedina, Coimbra, 2004, p. 47.

¹³⁵ Cfr., ANTÓNIO RIBEIRO GAMEIRO, *O controlo parlamentar das finanças públicas em Portugal (1976-2002)*, Almedina, Coimbra, 2004, p. 40.

¹³⁶ Cfr., ANTÓNIO RIBEIRO GAMEIRO, *O controlo parlamentar das finanças públicas em Portugal (1976-2002)*, Almedina, Coimbra, 2004, p. 41.

¹³⁷ Cfr., JOÃO CAUPERS, “Estado de direito, ordenamento do território e direito de propriedade”, in *Revista Jurídica do Urbanismo e do Ambiente*, nº 3, junho, 1995, p. 88. Citado por JOSÉ F. F. TAVARES, *Estudos de administração e finanças públicas*, Almedina, 2ª ed., 2014, p. 204.

¹³⁸ Cfr., VITAL MOREIRA E GOMES CANOTILHO, J. J., *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Coimbra Editora, 3ª. Ed. revista, Coimbra, 1993, em anotação ao art. 165º, pág.655. Citado por ANTÓNIO RIBEIRO GAMEIRO, *O controlo parlamentar das finanças públicas em Portugal (1976-2002)*, Almedina, Coimbra, 2004, p. 43.

apreciar a forma e o grau em que são atribuídas e extraídas as responsabilidades aos Governos e as diversas estruturas da Administração Pública¹³⁹.

A função controlo é, também, uma função administrativa essencial da gestão, está inerente ao processo administrativo tem como objetivo controlar e analisar as atividades, definir padrões, inspecionar o desempenho¹⁴⁰. Tavares refere que o controlo é uma das funções iniciais da gestão¹⁴¹, da Administração Pública e da atuação do homem na sociedade, consiste na planificação, execução, controlo do resultado e possível revisão¹⁴². Gameiro, menciona que o conceito de controlo no Estado Moderno Democrático, tem uma importância incorporada dado que a democracia submete o Estado a normas claras e públicas, similares para todos os cidadãos e não a escolhas particulares ou de grupos e, por conseguinte, é fundamental a existência de um grande e permanente controlo, concomitantemente que os recursos disponibilizados pelos cidadãos para a prossecução do bem comum, devem ser consumidos ou empregues com a garantia de que os objetivos socialmente definidos serão materializados com rigor e com o mínimo custo e o máximo proveito económico e social¹⁴³.

Como tal, o controlo financeiro externo constitui segundo Moreno a resposta socialmente apropriada para esta carência fundamental da sociedade, não pode deixar de reproduzir uma função essencial do Estado¹⁴⁴.

O controlo mesmo sendo autónomo da gestão e das decisões gestionárias, o controlo interrelaciona-se com os procedimentos gestionários, das quais as fases específicas são: decisão ou plano, execução ou implementação, verificação ou controlo e revisão ou correção dos desvios¹⁴⁵. Os padrões de controlo,

¹³⁹ Cfr., ANTÓNIO RIBEIRO GAMEIRO, *O controlo parlamentar das finanças públicas em Portugal (1976-2002)*, Almedina, Coimbra, 2004, p. 44.

¹⁴⁰ Cfr., ANTÓNIO RIBEIRO GAMEIRO, *O controlo parlamentar das finanças públicas em Portugal (1976-2002)*, Almedina, Coimbra, 2004 pp. 42 e 43.

¹⁴¹ Cfr., JOSÉ F. F. TAVARES, *O tribunal de contas. Do visto em especial – conceito, natureza e enquadramento na atividade da administração*, Almedina Coimbra, 1998, pp. 21. Salienta que “ toda a atividade de gestão exige, para a sua eficácia, um bom sistema de controlo, podendo mesmo considerar-se indissociáveis os sistemas de gestão e de controlo. Esta ideia é válida para os domínios da gestão pública e da gestão privada”.

¹⁴² Cfr., ANTÓNIO RIBEIRO GAMEIRO, *O controlo parlamentar das finanças públicas em Portugal (1976-2002)*, Almedina, Coimbra, 2004 p. 42.

¹⁴³ Cfr., ANTÓNIO RIBEIRO GAMEIRO, *O controlo parlamentar das finanças públicas em Portugal (1976-2002)*, Almedina, Coimbra, 2004 p. 43.

¹⁴⁴ Cfr., CARLOS MORENO, *Finanças públicas, gestão e controlo dos dinheiros públicos*, UAL, Lisboa, 2000, pp. 266; 268.

¹⁴⁵ Cfr., ANTÓNIO DE SOUSA FRANCO, *Dinheiros públicos, julgamento de contas e controlo financeiro no espaço da língua portuguesa*, Ed. Tribunal de Contas, Lisboa, 1995, p. 5.

são os critérios de racionalidade económica¹⁴⁶, que permitem uma avaliação tendencialmente objetiva do mérito da gestão financeira pública. Neste contexto, o desrespeito dos supracitados critérios da racionalidade traduz-se numa ilegalidade, que apenas poderá conformar uma infração financeira¹⁴⁷.

A função de controlo, deverá ser, controlo da legalidade e da racionalidade dos atos de gestão e a garantia da *prestação de contas*, que compreende também uma dimensão ética¹⁴⁸.

Quanto ao quadro formal o controlo financeiro externo como função autónoma do Estado, desde logo no plano da Constituição, no seu artigo 162º, alínea d) o qual no âmbito das funções de fiscalização da Assembleia da República, compete tomar as Contas do Estado e das demais entidades públicas que a lei determinar, por seu lado, o art. 214º da CRP, depois de erguer o Tribunal de Contas a órgão supremo de fiscalização da atividade financeira pública, usa que lhe cabe fiscalizar a legalidade das despesas públicas, exercer as demais competências de controlo financeiro que lhe forem efetuadas por lei, assim como julgar as contas que a lei mandar, e efetivar a responsabilidade por infrações financeiras nos termos da lei, bem mais esclarecedora é a nova Lei de Bases do Tribunal de Contas¹⁴⁹, que identifica e confirma, claramente, no âmbito do Estado, a criação de uma ampla função de controlo financeiro externo, autónoma que protege, particularmente, a legalidade e regularidade, a economia, a eficiência e a eficácia da gestão financeira pública das entidades e gestores, do (SPA) e do (SPE), até das entidades de qualquer natureza desde que tenham participação de capitais públicos ou sejam beneficiárias de dinheiros e valores públicos, e também, a apreciação da fiabilidade dos sistemas de controlo interno da gestão¹⁵⁰.

1.5 A GESTÃO PÚBLICA

A Gestão Pública compreende, *lato sensu*, toda a atividade de administração da coisa pública, seja por pessoas coletivas de direito público e ou privado, ou por pessoas singulares na relação ao que é

¹⁴⁶ Cfr., PAULO NOGUEIRA DA COSTA, *O tribunal de contas e a boa governança - contributo para uma reforma do controlo financeiro externo em Portugal*, Almedina, Coimbra, 2014, p. 57 designados por critérios da economia, eficiência e eficácia.

¹⁴⁷ Cfr., PAULO NOGUEIRA DA COSTA, *O tribunal de contas e a boa governança, contributo para uma reforma do controlo financeiro externo em Portugal*. Almedina, Coimbra, 2014, p. 57.

¹⁴⁸ Cfr., PAULO NOGUEIRA DA COSTA, *O tribunal de contas e a boa governança - contributo para uma reforma do controlo financeiro externo em Portugal*, Almedina, Coimbra, 2014, p. 27.

¹⁴⁹ Cfr., Lei n° 98/97, de 26 de agosto que desenvolveu e confirmou a Lei n° 14/96, de 20 de abril.

¹⁵⁰ Cfr., CARLOS MORENO, *Finanças públicas, gestão e controlo dos dinheiros públicos*, UAL, Lisboa, 2000, p. 270.

público¹⁵¹, de igual modo visa precisamente a satisfação do interesse público, em conformidade com a ordem jurídica, analisando corretamente todos os interesses consideráveis e dignos de proteção¹⁵².

A crescente complexidade das sociedades democráticas e do desenvolvimento da economia, nomeadamente o peso fiscal e normativo da máquina administrativa, a mudança das expectativas dos cidadãos, os constantes desempenhos da escolha política, por parte dos cidadãos e a concordância das diferenças e da regulação laboral, influenciaram, o conceito e a estrutura da administração ou gestão pública direcionada pela racionalidade gestonária e por valores de eficiência, de eficácia e economia¹⁵³.

Na mesma linha, o desenvolvimento e as acentuadas alterações num contexto económico difícil, assim como o amadurecimento do Estado de bem-estar social, e as alterações demográficas, estiveram na origem de grandes reformas. Reformas, estas, que mudaram a direção na Administração Pública, com consequências nos princípios tradicionais e valores que a caracterizavam até então. A experiência de reforma nos países anglo-saxónicos e a difusão desta experiência para outros países, estiveram na causa de mudanças nos princípios tradicionais e valores. Da mesma forma, a procura urgente de um modelo de gestão que respondesse aos problemas emergentes da Administração, protegendo os seus valores e princípios, entre outros está na gênese do desenvolvimento de uma nova abordagem à gestão pública¹⁵⁴, dando origem a um novo modelo de *New Public Management*¹⁵⁵.

Desde logo, dois grandes modelos que influenciaram a estruturação da AP após os anos 80: Teoria da Escolha Pública¹⁵⁶: sublinha a importância da centralização, coordenação, controlo pelo poder político. O Modelo *Gestonário ou Managerialismo* / “*new public management*”¹⁵⁷: insiste na

¹⁵¹ Cfr., JOSÉ F. F. TAVARES, *Estudos de administração e finanças públicas*, Almedina Coimbra, 2014, p. 414.

¹⁵² Cfr., JOSÉ F. F. TAVARES, *Estudos de administração e finanças públicas*, Almedina Coimbra, 2014, p. 421.

¹⁵³ Cfr., JUAN MOZZICAFREDDO E CARLA GOUVEIA, “Contextos e etapas de reforma na administração pública em Portugal”, in *Projetos de inovação na gestão pública*, JUAN MOZZICAFREDDO E JOÃO SALIS GOMES, 2011, p. 7.

¹⁵⁴ Cfr., JOAQUIM F. F. ESTEVES ARAUJO, “Da nova gestão pública à nova governação pública: pressões emergentes na administração pública”, In *Handbook de administração pública* MADUREIRA e ASENSIO, 2013 pp. 91. (OSBORNE 2010).

¹⁵⁵ Cfr., JOAQUIM F. F. ESTEVES DE ARAUJO, “Da nova gestão pública à governação pública: pressões emergentes na administração pública”, In *Handbook de administração pública* MADUREIRA e ASENSIO, 2013, p. 91. Para estas mudanças foi decisivo, a vontade política dos governos, e a influencia das ideias de economistas neoliberais e da literatura da gestão do setor privado (HOOD, 1991, citado por ARAÚJO 2013).

¹⁵⁶ A teoria da escola da Escolha Pública, assenta na ideia de que a crise tem a ver com o alargamento de funções do Estado, pelo que é preciso emagrecê-lo, como tal as políticas sociais serem entregues à iniciativa privada

¹⁵⁷ O *new public management* defende a ideia de que tudo o que é público é ineficiente, e devem adotar-se processos, modelos e técnicos de gestão privada. Cfr., J. A. O. ROCHA, Quadro geral da evolução da gestão de recursos humanos na administração pública. Conferência no ISCAL, Lisboa, 2005, p. 8.

descentralização, delegação e desregulação¹⁵⁸. Por sua vez, a solução pelos gestores profissionais (gestionário) agrada aos políticos. E o *Managerialismo*¹⁵⁹ a década de 90 em Portugal, a crença de que a gestão privada é superior à gestão pública. As perspetivas na década de 90, ou seja, constata-se uma tendência para o mercado e para o individualismo, assim como para os princípios da eficiência e da eficácia, o Estado procura distribuir menos e redistribuir mais, ou seja, reduzir a função de empresário¹⁶⁰. O Estado por um lado diminui algumas das suas tarefas em determinados domínios, por outro lado, apesar da sua diminuição global do seu intervencionismo, continua cada vez mais, para formas tipicamente privadas de atuação, nomeadamente a descentralização, desconcentrando, inventando novas formas de organização, dando lugar a novos entes de direito público com maior ou menor autonomia jurídica, patrimonial e financeira¹⁶¹. Decorrente do contexto, a Administração Pública adota novas formas jurídico-privadas (reguladas pelo direito privado) e mistas (regidas em parte, pelo direito privado e noutra pelo público) de organização para poder estar presente, em todo o lado.

Hood (1996) citado por Rocha (2005), refere que o *new public management* caracteriza-se: pela gestão profissional, explicitação das medidas de performance, foco nos resultados, separação das grandes unidades administrativas, competição entre agências, o uso de práticas de gestão empresarial, a insistência em fazer mais com menos dinheiro¹⁶².

Por seu lado, a importância que a Gestão Pública assumiu no âmbito da Administração Pública e a necessidade de proporcionar aos gestores públicos maior autonomia e flexibilidade, conduziram à transferência de atividades controladas diretamente pelo governo para organizações com autonomia, às denominadas agências e a contratualização da prestação de serviços¹⁶³.

¹⁵⁸ Cfr., J. A. O. ROCHA, *Quadro geral da evolução da gestão de recursos humanos na administração pública*. Conferência no ISCAL, Lisboa, 2005, p. 6.

¹⁵⁹ Que insiste na necessidade de substituir a burocracia pelos princípios de gestão. Aucoin, 1990 citado por J. A. O. ROCHA, “Mudança do Estado de mudança da administração pública: a história duma disciplina”, in *Handbook de administração pública*, MADUREIRA e ASENSIO, Ina Editora, 2013, p. 82.

¹⁶⁰ Cfr., CARLOS MORENO, *O sistema nacional de controlo financeiro-subsídios para a sua apreensão crítica*. Ed. UAL, Lisboa, 1997, pp. 34 e 35.

¹⁶¹ Cfr., ISABEL C. M. FONSECA, *Direito da organização administrativa*, roteiro prático, Almedina, 2012, pp. 20 e 21.

¹⁶² Cfr., J. A. O. ROCHA, *Quadro geral da evolução da gestão de recursos humanos na administração pública*, Conferência no Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa (ISCAL), Lisboa 2005, p. 10.

¹⁶³ Cfr., JOAQUIM F. F. ESTEVES ARAÚJO, “Da nova gestão pública à nova governação: pressões emergentes na administração pública”, in *Handbook de administração pública*, MADUREIRA e ASENSIO, Ina Editora, 2013, p. 93. Araújo 1998, 2002; Peters, 2010 Araújo 2013, p. 93.

Por outro lado, os contribuintes que fartos de serem privados, de uma fatia cada vez maior do seu património, exigem da gestão pública eficiência, eficácia e economia, numa palavra, racionalidade nos gastos públicos¹⁶⁴.

¹⁶⁴ *Cfr.*, JOAQUIM F. F. ESTEVES ARAÚJO, “Da nova gestão pública à nova governação: pressões emergentes na administração pública”, in *Handbook de administração pública*, MADUREIRA e ASENSIO, Ina Editora, 2013, p. 92.

CAPÍTULO 2. O TRIBUNAL DE CONTAS E A ATIVIDADE DE CONTROLO FINANCEIRO

2.1. O TRIBUNAL DE CONTAS DE PORTUGAL

O Tribunal de Contas é de acordo com a Constituição da República Portuguesa¹⁶⁵, um órgão constitucional de soberania¹⁶⁶, a instituição superior de controlo financeiro de Portugal, exercendo um controlo externo e independente da atividade financeira, no âmbito das receitas, das despesas e do património público, podendo complementarmente julgar a responsabilidade financeira¹⁶⁷. De igual modo, competindo-lhe assegurar a estrita legalidade das despesas públicas e julgar as contas que a lei mandar submeter-lhe¹⁶⁸. Também representam o recurso à instituição considerada habilitada de mais assegurar a independência do Estado: a instituição judicial; tem por norma, natureza colegial; dedica-se sobretudo sobre a legalidade e a regularidade das despesas públicas; fiscalizam, *ex ante* ou *ex post*, no setor público, exercendo atos de natureza formal ou materialmente jurisdicional, ainda avaliando ou apreciando o mérito ou a qualidade da gestão dos dinheiros públicos¹⁶⁹.

2.1.1 Breve Caracterização do Tribunal de Contas de Portugal

Devido à pertinência e a exigência desta análise e ainda mais reforçada quando se trata de um órgão fundamental e complexo como é o Tribunal de Contas, iremos fazer uma breve descrição da origem e evolução do Tribunal de Contas. As origens do Tribunal de Contas remontam *ao séc. XIII, sedimentando-se no Séc. XIV (Reinado de D. Dinis), com a Casa dos Contos*. A Casa dos Contos tem o seu início no final do séc. XIII, no reinado de D. Dinis, no entanto, apenas seria aprovado em 5 de julho de 1389 o *1.º Regimento dos Contos* no Reinado de D. João I,¹⁷⁰ que viria a ter vida longa até 1761, ano em que foi instituído o Erário Régio. Durante este período, nomeadamente quatro séculos - 1389/1761

¹⁶⁵ Cfr., art. 214º da Constituição da República Portuguesa (CRP).

¹⁶⁶ Cfr., nº 1 do art. 110º da CRP são órgãos de soberania «o Presidente da República, a Assembleia da República, o Governo e os tribunais».

¹⁶⁷ Cfr., JOSÉ F. F. TAVARES, *Estudos de administração e finanças públicas*, Almedina, Coimbra, 2014, p. 235.

¹⁶⁸ Cfr., art. 214º da Constituição da República Portuguesa (CRP).

¹⁶⁹ Cfr., JOSÉ TAVARES/LÍDIO DE MAGALHÃES, *Tribunal de Contas, legislação anotada*, Almedina, Coimbra, 1990, pp. 22 e 23.

¹⁷⁰ O 2.º Regimento veio a ser publicado em 1419.

- a Casa dos Contos foi disciplinada pelos Regimentos de 1389 e 1419 (D. João I), 1434 (D. Duarte), 1516 (D. Manuel I) e 1627 (D. Filipe II)¹⁷¹.

O Tribunal de Contas viera a ser objeto de 3 reformas em 1868, 1878 e 1886¹⁷². Contudo, em 1881, sob influência do modelo de controlo financeiro belga, foi conferido ao Tribunal de Contas a função de fiscalização prévia, que prevalece até ao presente¹⁷³. De reparar que as atribuições e competências do Tribunal de Contas português viriam a ser de novo aumentadas em 1898, pelo Decreto de 30 de abril¹⁷⁴.

Por seu turno o Tribunal de Contas português foi criado em 1849, por Decreto de 10 de novembro, em troca do *Conselho Fiscal de Contas* competindo-lhe a obrigação de examinar as contas públicas. A formação da ISC portuguesa foi influenciada no modelo jurisdicional francês, mais concretamente na *Cour des Comptes*, na qual origem remonta a 1807¹⁷⁵. E mais se sublinha que em 5 de junho de 1852, por meio do *Ato Adicional à Carta Constitucional de 1826*, o *Tribunal de Contas* passou a ter consagração constitucional como jurisdição de contas especializadas, autónoma e suprema¹⁷⁶.

O Tribunal de Contas veio a ser extinto em 1911, com a implementação da República, sucederam-lhe o Conselho Superior da Administração Financeira do Estado (1911-1919) e o Conselho Superior de Finanças (1919-1930). Em 1930 no âmbito das reformas financeiras de Salazar, é recriado o Tribunal de Contas pelo Decreto nº 18962, de 25-10-1930, posteriormente consagrado por uma lei orgânica aprovada pelo Decreto nº 22 257, de 25-02-1933, e mais recentemente, pela Lei nº 86/89, de 8 de

¹⁷¹ Cfr., JOSÉ F. F. TAVARES, *Estudos de administração e finanças públicas*, Almedina, Coimbra, 2014, p. 205.

¹⁷² Cfr., ALZIRA TEIXEIRA LEITE MOREIRA, “O Tribunal de Contas (1849-1911)”, Boletim Trimestral [do Tribunal de Contas], nº 21, março de 1985, pp. 159-161. Citado por PAULO NOGUEIRA DA COSTA, *O tribunal de contas e a boa governança, contributo para uma reforma do controlo financeiro externo em Portugal*, Coimbra, 2014, p. 102.

¹⁷³ Cfr., JOSÉ F. F. TAVARES, “A evolução do sistema financeiro português no Século XIX”, in *Revista do Tribunal de Contas*, nº 45º, janeiro-junho de 2006, p. 123. 306 Sobre a origem da fiscalização preventiva, cfr., ÁGUEDO DE OLIVEIRA, *A fiscalização financeira preventiva no direito português*, Lisboa, 1959. Citado por PAULO NOGUEIRA DA COSTA, *O tribunal de contas e a boa governança, contributo para uma reforma do controlo financeiro externo em Portugal*, Coimbra, 2014, p. 102.

¹⁷⁴ Cfr., ANTÓNIO DE SOUSA FRANCO / JUDITE CAVALEIRO PAIXÃO / MARIA FILOMENA SANTOS, *Origem e Evolução do Tribunal de Contas de Portugal*, Lisboa, 1992, pp. 35-36. Citado por PAULO NOGUEIRA DA COSTA, *O tribunal de contas e a boa governança- contributo para uma reforma do controlo financeiro externo em Portugal*, Almedina, Coimbra, 2014, p. 102.

¹⁷⁵ Cfr., JOSÉ F. F. TAVARES, “A evolução do sistema financeiro português no século XIX”, in *Revista do Tribunal de Contas*, nº 45, janeiro-junho de 2006, p. 122.

¹⁷⁶ Cfr., ÁGUEDO DE OLIVEIRA, *O centenário do tribunal de contas*, Lisboa 1949, pp. 14-15. Citado por PAULO NOGUEIRA DA COSTA, *O tribunal de contas e a boa governança, contributo para uma reforma do controlo financeiro externo em Portugal*, Coimbra Editora, 2014, p. 102.

setembro, e presentemente pela Lei nº 98/97, de 26 de agosto (Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas, sem esquecermos o enquadramento constitucional¹⁷⁷.

Por último, o Decreto nº 18 962, de 25 de outubro de 1930¹⁷⁸, instituiu o Tribunal de Contas, em Lisboa, que na sede compreende duas Secções especializadas: Uma delas tem a fiscalização prévia e a outra a fiscalização sucessiva. Nas regiões autónomas da Madeira e dos Açores tem uma Secção regional, a que pertence fazer a fiscalização prévia das despesas públicas e à fiscalização sucessiva na extensão da particular região. Em matéria fiscal, existem de igual modo tribunais especiais¹⁷⁹.

2.1.2 Enquadramento Jurídico

Em 1997, a Assembleia da República aprovou a Lei nº 98/97, de 26 de agosto (LOPTC)¹⁸⁰, que revogou a Lei nº 86/89, de 8 de setembro. A mesma veio reorganizar o quadro jurídico fundamental do Tribunal de Contas. Assim sendo, presentemente, o Tribunal de Contas rege-se, basicamente, pela Constituição da República Portuguesa (particularmente, pelos seus artigos 101º, 105º a 107º, 110º, 111º, 116º e 117º, 133º, 162º, 164º, 165º, 202º a 206º, 209º, 214º, 216º, 219º e 220º), pela Lei nº 98/97, de 26 de agosto de Organização e Processo. Também a Lei nº 151/2015, de 11 de setembro, que aprovou a nova Lei de Enquadramento Orçamental (LEO), a propósito da certificação da Conta Geral do Estado pelo Tribunal de Contas e ainda pelos seguintes instrumentos jurídicos: Decretos-Leis, Decretos Portarias e Resoluções/regulamentos¹⁸¹.

A Constituição da República Portuguesa, no seu art. 110º, consagra os tribunais como sendo órgãos de soberania, com princípios gerais aplicáveis aos tribunais criados na Constituição - arts. 202.º e segs. - dos quais salientamos os seguintes: Princípio da independência e da exclusiva sujeição à lei (art. 203º); direito à coadjuvação das outras autoridades (art. 202º); Princípios da fundamentação, da

¹⁷⁷ Cfr., A Constituição de 1933 e a Constituição de 1976 (cfr., art. 214º). JOSÉ F. F. TAVARES, *Estudos de administração e finanças públicas*, Almedina, Coimbra, 2014, p. 208.

¹⁷⁸ Cfr., <https://www.tcontas.pt/pt-pt/TribunalContas/Publicacoes/anuario/Documents/2016/an2016.pdf>, consulta em 24/10/2019, p. 13.

¹⁷⁹ Cfr., ANTÓNIO BRAZ TEIXEIRA, *Finanças públicas e direito financeiro*, Lisboa, 1990 p. 75.

¹⁸⁰ Cfr., LOPTC foi aprovada pela Lei nº 98/97, de 26 de agosto, que foi alterada pela Lei nº 87-B/98, de 31 de dezembro, pela Lei nº 1/2001, de 4 de janeiro, pela Lei nº 55-B/2004, de 30 de dezembro, pela Lei nº 48/2006, de 29 de agosto, e pela Lei nº 35/2007, de 13 de agosto, Lei nº 61/2011, de 7 de dezembro, Lei nº 2 (2012, de 6 de janeiro, Lei nº 20/2015, de 9 de março e Lei nº 42/2016, de 28/12.

¹⁸¹ Para análise mais profunda ver, Anuário de 2016 do Tribunal de Contas, Lisboa, 2017, p. 15.

<https://www.tcontas.pt/pt-pt/TribunalContas/Publicacoes/anuario/Documents/2016/an2016.pdf>, consulta em 24/10/2019. p. 15.

obrigatoriedade e da prevalência das decisões (art. 205º) e princípio da publicidade (art. 206º). De igual modo, no art. 209º menciona a organização dos tribunais¹⁸². Art. 214º CRP definição do Tribunal de Contas, as competências e as atribuições deste órgão de soberania¹⁸³, é um órgão supremo, um tribunal especializado, de natureza financeira, de fiscalização da legalidade das despesas públicas e de julgamento das contas que a lei mandar submeter-lhe¹⁸⁴. Ao Tribunal de Contas compete a prática de funções jurisdicionais, em acréscimo de funções de controlo e auditoria, consolidadas, especificamente, no Parecer sobre a Conta Geral do Estado. Por sua vez, a competência constitucionalmente consagrada do Tribunal de Contas pode ser aumentada através da lei¹⁸⁵.

Este princípios, valores e padrões de atuação encontram-se, de igual modo, consagrados na Lei Orgânica de Tribunal de Contas Lei nº 98/97, de 28 de agosto (arts. 7º a 12º). No art. 216º da CRP, como garantias de independência do Tribunal de Contas, o autogoverno, a inamovibilidade e a irresponsabilidade dos seus juízes e a exclusiva sujeição destes à lei¹⁸⁶.

A lei nº 14/96, de 20 de abril (alarga a fiscalização financeira do Tribunal de Contas ao setor empresarial e aos processos de reprivatização); lei nº 66/96, de 31 de março (emolumentos do Tribunal de Contas)¹⁸⁷. Ainda a Lei nº 66/96, de 31 de março (emolumentos do Tribunal de Contas).

2.1.3 A competência e atribuições no âmbito de uma jurisdição própria

Jurisdição

A jurisdição do Tribunal de Contas é, a sua área de atuação constitucional e legalmente definido quanto ao território, à matéria, ao tempo e ao universo subjetivo. Encontra-se definida na Constituição no art. 214º, e em várias disposições da Lei nº 98/97, de 26 de agosto – *maxime*, arts. 1º, 2º e 5º e na Lei nº 14/96, de 20 de abril.

¹⁸² *Cfr.*, art. 209º da CRP define as categorias dos tribunais: Supremo tribunal de justiça e os tribunais de primeira e segunda instância; o supremo tribunal administrativo e os demais tribunais administrativos e fiscais; o tribunal de contas...

¹⁸³ *Cfr.*, JOSÉ F. F. TAVARES, *Estudos de administração e finanças públicas*, Almedina, Coimbra, 2014, p. 214.

¹⁸⁴ *Cfr.*, art. 214º Constituição da República Portuguesa (CRP).

¹⁸⁵ *Cfr.*, Anuário do Tribunal de Contas 2016, Lisboa 2017, p. 23

<https://www.tcontas.pt/pt-pt/TribunalContas/Publicacoes/anuario/Documents/2016/an2016.pdf>, p. 23.

¹⁸⁶ *Cfr.*, JOSÉ F. F. TAVARES, *Estudos de administração e finanças públicas*, Almedina, Coimbra, 2014, p. 215.

¹⁸⁷ *Cfr.*, JOSÉ F. F. TAVARES, *Estudos de administração e finanças públicas*, Almedina, Coimbra, 2014, p. 214.

A jurisdição do Tribunal de Contas quanto ao lugar/território abrange “toda a ordem jurídica portuguesa, tanto no território nacional como no estrangeiro”¹⁸⁸, incluindo serviços públicos portugueses no estrangeiro (serviços consulares)¹⁸⁹. No que diz respeito ao âmbito subjetivo (entidades, serviços, organismos...) a jurisdição do Tribunal de Contas abrange, a Administração Pública Central, Regional Autónoma e Local, Direta e Indireta, incluindo as Associações públicas, as empresas públicas, as sociedades de capitais exclusiva e globalmente públicos, assim como as sociedades de economia mista, controladas ou participadas, as empresas concessionárias e as Fundações de direito privado que recebem anualmente, com carácter de regularidade, fundos públicos.¹⁹⁰ Encerra, ainda, as entidades de qualquer natureza que tenham a participação de capitais públicos ou sejam beneficiárias de recursos financeiros públicos, incluindo os vindos do orçamento das Comunidades Europeias, tendo como objetivo o controlo da sua aplicação.¹⁹¹ Por último, em relação à matéria, a jurisdição do Tribunal incide sobre a totalidade das receitas e das despesas públicas e da atividade de gestão correspondente¹⁹².

Competência/poderes

A *competência* é o conjunto dos poderes funcionais (jurisdicionais, não jurisdicionais, de fiscalização prévia e ou sucessiva, de controlo da legalidade) atribuídos pela Constituição e pela Lei ao Tribunal de Contas para serem efetuados, nos termos da lei, dentro dos princípios de atuação, quer isto dizer no âmbito da sua jurisdição. A competência pode ser também, no quadro da jurisdição, ser determinada em função da matéria ou do lugar¹⁹³. Os poderes (a competência que a constituição e a Lei conferem ao Tribunal de Contas para serem praticados no âmbito da sua jurisdição e tendo como objetivo a prossecução das suas atribuições. Os poderes são a atividade do Tribunal, consubstanciando a sua função atividade. Devemos salientar que são diversos e complexos os poderes de controlo financeiro atribuídos ao Tribunal, pelas suas várias instâncias de decisão, podendo ser distinguidos em função de vários critérios: natureza, conteúdo e momento do seu exercício.

¹⁸⁸ *Cfr.*, art. 1º, nº 2 da Lei nº 98/97, de 26 de agosto.

¹⁸⁹ *Cfr.*, art. 51º nº 1 da Lei nº 98/97, de 26 de agosto.

¹⁹⁰ *Cfr.*, art. 2º da Lei nº 98/97 e Lei nº 14/96, de abril, que prevê também a intervenção do Tribunal nos processos de reprivatização e de alienação de participações sociais. JOSÉ F. F. TAVARES, *Estudos de administração e finanças públicas*, Almedina, Coimbra, 2014, p. 219.

¹⁹¹ *Cfr.*, art. 2º, nº 3 da Lei nº 98/97, de 26 de agosto. JOSÉ F. F. TAVARES, *Estudos de administração e finanças públicas*, Almedina, Coimbra, 2014, p. 220.

¹⁹² *Cfr.*, Constituição da República Portuguesa (CRP) art. 214º, arts. 1º, 5º e 36º a 55º da Lei nº 98/97 e Lei nº 14/96, de 20 de abril.

¹⁹³ *Cfr.*, JOSÉ F. F. TAVARES, *Estudos de administração e finanças públicas*, Almedina, Coimbra, 2014, p. 218.

Comumente, são três as funções do Tribunal de Contas:¹⁹⁴ - Emissão de Parecer sobre a Conta Geral do Estado, incluindo a da Segurança Social; - Fiscalização Prévia; e - Fiscalização Sucessiva/Julgamento de contas.

Atribuições

As atribuições consistem nos interesses, nas finalidades prosseguidas pelo Tribunal de Contas são a sua razão de ser, constituindo-se nos objetivos, no interesse público que a Ordem Jurídica coloca a sua disposição, na sua missão, nas suas tarefas, fins, ou seja, na sua função¹⁹⁵. Frequentemente, as atribuições prosseguidas, quando a lei não as individualize ou especifique, podem/devem ser aferidas ou apuradas recorrendo à jurisdição e ou competência. De igual forma, pode haver necessidade de recorrer à competência para ajudar a delimitar a jurisdição. São conceitos interligados e inseparáveis. O Tribunal de Contas confere à necessidade de controlo dos dinheiros públicos, das receitas e das despesas públicas, do património público, garantindo a legalidade, a regularidade e a boa gestão correspondentes¹⁹⁶.

Em relação à estrutura, organização, poderes e relacionamento com outros órgãos do Estado, existem três sistemas de órgãos supremos de controlo financeiro – o Sistema de Tribunal de Contas; O sistema de Auditor; e o sistema misto Tribunal de Contas/Auditor-Geral. O Tribunal de Contas é um órgão colegial exerce a função de fiscalização/auditoria e a função jurisdicional de julgamento, *maxime*, da responsabilidade financeira¹⁹⁷. O Tribunal de Contas possui na sede três Secções especializadas (art. 15º), a 1ª Secção, responsável da fiscalização prévia e, em certos casos, concomitante; a 2ª Secção, incumbida da fiscalização concomitante e sucessiva; a 3ª Secção, responsável do julgamento dos processos de efetivação de responsabilidade e de multa. Nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira funcionam Secções Regionais do Tribunal de Contas (art. 3º, nº 2). No Continente, a lei pode desconcentrar regionalmente a organização e funcionamento do Tribunal de Contas (art. 3º, nº 3). Na sede, o Tribunal de Contas é composto pelo presidente e dezoito juízes conselheiros, dois dos quais nas Secções Regionais dos Açores e da Madeira (art. 14º da Lei nº 98/97), é um órgão colegial, constitucional, estando assinalado como uma das categorias de Tribunais (art. 209º, nº 1, al. C), da (CRP) a par de outros tribunais¹⁹⁸.

¹⁹⁴ *Cfr.*, art. 214º da Constituição da República Portuguesa (CRP).

¹⁹⁵ *Cfr.*, JOSÉ F. F. TAVARES, *Estudos de administração e finanças públicas*, Almedina, Coimbra, 2014, p. 222.

¹⁹⁶ *Cfr.*, JOSÉ F. F. TAVARES, *Estudos de administração e finanças públicas*, Almedina, Coimbra, 2014, p. 222.

¹⁹⁷ *Cfr.*, JOSÉ F. F. TAVARES, “Linhas de evolução do Tribunal de Contas nos últimos 25 anos”, in *Comemorações dos 150 anos de Tribunal de Contas*, Lisboa, 2000, p. 75.

¹⁹⁸ Constitucional; Supremo Tribunal de Justiça, Tribunais Judiciais da primeira e segunda instância; Supremo Tribunal Administrativo e os restantes tribunais administrativos fiscais *Cfr.*, JOSÉ F. F. TAVARES, *Estudos de administração e finanças públicas*, Almedina, Coimbra, 2014, p. 214.

Contudo, é a instituição que tem como papel fundamental de garantir a boa utilização dos dinheiros e restantes valores públicos, como tal vem desenvolvendo um esforço acrescido para acompanhar as ditas reformas e as inúmeras alterações que as mesmas representam para a estrutura, orgânica e funcionamento das entidades sujeitas à sua jurisdição¹⁹⁹.

2.2 O CONTROLO FINANCEIRO PÚBLICO

A palavra controlo deriva do francês “*contre rôle*”, que significa “*contra-livro*”, no entanto a sua raiz é latina e advém de “*contrarotulus*”, que assume na língua portuguesa o sentido de um segundo “*registo*” (ou verificação) organizado para verificar o primeiro, ou o conjunto das ações destinadas a confrontar uma ação principal (controlada) com os seus objetivos ou metas e com os princípios e regras a que deve obedecer²⁰⁰. Por outro lado, para Gameiro a palavra controlo na língua portuguesa assume o sentido de “*registo*” “*ter em dobrado ou duplicado*” ou de “*verificação*”, “*orientação*”, “*vigilância*”, “*inspeção*”, “*fiscalização*”²⁰¹. A partir deste conceito a noção foi-se ampliando, por vezes com relativa inexatidão. Assim pode significar domínio ou poder (quando se refere ao assumir o controlo de uma empresa, controlo o poder de uma nação, ter uma determinada situação sob controlo²⁰². Contudo para Moreno o controlo consiste numa fiscalização formal da legalidade e da regularidade dos atos e contratos causadores de receita e despesa pública, por outro lado a gestão financeira constitui-se numa particular gestão burocrática e hierarquizada, que leva a total desresponsabilização dos gestores financeiros públicos, que a sua ação era continuamente instruída por leis, normas, instruções e ordens superiores²⁰³.

Para Costa o controlo financeiro, consiste na atividade que tem como objetivo garantir a concordância da gestão (pública ou privada) dos recursos financeiros públicos às normas ético-jurídicas

¹⁹⁹ Cfr., GUILHERME DE OLIVEIRA MARTINS, “O Tribunal de Contas em ano de grandes desafios”, in *o economista* - anuário da economia portuguesa, 2013 p. 82.

²⁰⁰ Cfr., ANTÓNIO DE SOUSA FRANCO, *O controlo da Administração Pública em Portugal*, ob. Pág 117. Citado por ANTÓNIO RIBEIRO GAMEIRO, *O controlo parlamentar das finanças públicas em Portugal 1976-2002*. Almedina, Coimbra, 2004, p. 36.

²⁰¹ Cfr., ANTÓNIO RIBEIRO GAMEIRO, *O controlo parlamentar das finanças públicas em Portugal 1976-2002*. Almedina, Coimbra, 2004, p. 36.

²⁰² Cfr., ANTÓNIO RIBEIRO GAMEIRO, *O controlo parlamentar das finanças públicas em Portugal 1976-2002*. Almedina, Coimbra, 2004, p. 36.

²⁰³ Cfr., CARLOS MORENO, *O sistema nacional de controlo financeiro - subsídios para a sua apreensão crítica*. Ed. UAL, Lisboa, 1997, p. 87.

e técnicas que a limitam²⁰⁴. O mesmo autor salienta que o controlo financeiro não é uma finalidade em si mesmo, faz parte de um sistema o qual objetivo é identificação de infrações ou desvios aos princípios da legalidade, economia, eficiência e eficácia da gestão financeira pública²⁰⁵.

As mudanças verificadas no controlo financeiro público seguiram o crescimento registado ao nível das preocupações, dos propósitos, dos padrões, dos critérios da gestão financeira do setor público. A partir do momento em que a gestão financeira começou a adotar conceitos próprios da gestão privada, deixando de ser uma gestão arbitrária, para passar a ser uma gestão conduzida por normas técnicas e preocupada com uma determinada ideologia e uma certa coerência de objetivos, logo o controlo se altera²⁰⁶.

O controlo financeiro exerce-se assim, em simultâneo à atividade financeira, procurando assegurar que esta combine com o interesse público, cumprindo as regras e critérios a que esta sujeita por lei. Bem como aos objetivos que lhe são politicamente definidos. Quanto mais complexa é a organização social, mais variados e complexos são os mecanismos de controlo financeiro. O controlo, para ser eficiente, tem de ser tão bom como a atividade controlada: nem melhor nem pior²⁰⁷.

Por outro lado, a gestão financeira pública com características de gestão pelos recursos, ligada aos *inputs* e *outputs*, onde o objetivo é conseguir os meios a menor custo. Então o controlo vai interessar-se pela atuação dos gestores e pelos sistemas internos que os gestores criaram para os ajudar. Assim o moderno controlo financeiro público substancia-se na verificação da legalidade formal e da regularidade orçamental e contabilística da atividade financeira pública exercida no âmbito do (SPA), também aprecia a eficácia, economia e a eficiência, assim como a defesa do ambiente da gestão financeira pública (SPA e SPE); julga a atividade dos gestores, podendo em certos casos responsabiliza-los pela prática de infrações financeiras e aplicar-lhes sanções, apesar, desta última, apenas no âmbito do (SPA); por último, avalia políticas, ações, programas e organizações de todo o Setor Público²⁰⁸.

²⁰⁴ Cfr., PAULO NOGUEIRA DA COSTA, *O tribunal de contas e a boa governança, contributo para uma reforma do controlo financeiro externo em Portugal*, Coimbra, 2014, p. 28.

²⁰⁵ Cfr., conceito da economia diz respeito, PAULO NOGUEIRA DA COSTA, *O tribunal de contas e a boa governança, contributo para uma reforma do controlo financeiro externo em Portugal*, Coimbra Editora, 2014, p. 28.

²⁰⁶ Cfr., CARLOS MORENO, *O sistema nacional de controlo financeiro - subsídios para a sua apreensão crítica*, ed. UAL, Lisboa, 1997, p. 87.

²⁰⁷ Cfr., ANTÓNIO DE SOUSA FRANCO, *Dinheiros públicos, julgamento de contas e controlo financeiro no espaço de língua portuguesa*, Ed. Tribunal de Contas, Lisboa, 1995, pp. 5-6.

²⁰⁸ Cfr., CARLOS MORENO, *O sistema nacional de controlo financeiro - subsídios para a sua apreensão crítica*, ed. UAL, Lisboa, 1997, p. 88.

Por sua vez, o objeto da fiscalização do controlo é o conjunto da atividade financeira, e não apenas da despesa, nem da atividade orçamental, como também a atividade patrimonial, de tesouraria ou outra como arts. 5º, 36º, 41º e 50º da lei nº 98/97, de 26 de agosto²⁰⁹. Contudo, o controlo financeiro público não se pode circunscrever à verificação da mera legalidade e regularidade efetivo da atividade financeira desenvolvida pelas chamadas pessoas coletivas de direito público²¹⁰. Nem os gestores públicos, nem os cidadãos contribuintes se podem satisfazer com um controlo meramente formal da gestão financeira²¹¹.

A sociedade de hoje não se limita a controlar o Estado pelos instrumentos que a democracia liberal colocou ao seu dispor e aguardar que o Estado garanta o interesse público que segundo a constituição lhe diz respeito defender²¹². Consequentemente, nos dias de hoje o cidadão tem uma participação ativa na sociedade, podemos constatar na prática com o Novo Código do Procedimento Administrativo²¹³, assegura a *participação* dos *cidadãos* na formação das decisões ou deliberações que lhes digam diretamente respeito²¹⁴. Somos sempre um cidadão numa determinada situação no relacionamento com a Administração Pública, com direitos e deveres, e a relação faz-se através de atos administrativos, em que os cidadãos preenchem um lugar de subordinação e inferioridade²¹⁵.

2.3 ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA DO ESTADO

A atividade financeira é a essência central das finanças Públicas, as quais consistem na satisfação de necessidades coletivas – da sociedade ou do Estado – perante a afetação pelo poder (político ou administrativo) de bens e serviços apropriados²¹⁶. No que lhe diz respeito, a atividade financeira varia fortemente em função da sua componente política e da forma de organização do Estado em que se

²⁰⁹ Cfr., JOSÉ TAVARES/LÍDIO DE MAGALHÃES. *Tribunal de contas, legislação anotada*, Almedina, Coimbra, 1990, p. 36. E Lei nº 98/97, de 26 de agosto, arts. 5º, 36º, 41º e 50º.

²¹⁰ Cfr., CARLOS MORENO, *O sistema nacional de controlo financeiro - subsídios para a sua apreensão crítica*, ed. UAL, Lisboa, 1997, pp. 84.

²¹¹ Cfr., CARLOS MORENO, *O sistema nacional de controlo financeiro - subsídios para a sua apreensão crítica*, ed. UAL, Lisboa, 1997, p. 86.

²¹² Cfr., JOÃO SALIS GOMES, “Interesse público, controle democrático do Estado e cidadania”, in *Handbook de administração pública*, MADUREIRA e ASENSIO, Ina Editora, 2013, p. 31.

²¹³ Cfr., Decreto-Lei n.º 4/2015, de 7 de janeiro.

²¹⁴ Cfr., Decreto-Lei n.º 4/2015, de 7 de janeiro.

²¹⁵ Cfr., J. A. OLIVEIRA ROCHA, *Quadro geral da evolução da gestão de recursos humanos na administração pública*. Conferência Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa (ISCAL). Lisboa, 2005, p. 5.

²¹⁶ Cfr., ANTÓNIO DE SOUSA FRANCO, *Dinheiros públicos, julgamento de contas e controlo financeiro no espaço da língua portuguesa*, Lisboa, Ed. Tribunal de Contas, Lisboa, 1995, p. 1.

insere²¹⁷. Também, a atividade financeira constitui-se, no básico, quer na obtenção, quer na disponibilidade, quer na afetação dos dinheiros e outros valores, assim como dos bens patrimoniais mais ou menos constantes à consumação das inúmeras tarefas do Estado; que em Portugal são amplas e estão a cargo de um sector público disperso em uma grande parte das organizações públicas ou privadas, e que atuam, ou no quadro de direito público, ou seja cada vez mais, ou no do direito privado; e usufruem de autonomia jurídica, financeira e patrimonial; e mesmo de independência orçamental; ocasionalmente também política²¹⁸.

No domínio do direito financeiro e da contabilidade pública, e quando são geridos sob configuração de Direito privado, os dinheiros públicos são entregues a certos responsáveis político-administrativos, que respondem pela sua integridade e pelo limite e regularidade das operações sobre elas exercidas. Esta responsabilidade define-se na obrigação de prestar contas: desde sempre, desde o direito romano a gestão de bens de outrem obriga sempre à fidelidade e, periodicamente ou no final, à prestação de contas²¹⁹.

No entanto, num âmbito mais do quadro financeiro comunitário, devemos referir que existem campos essenciais de finanças públicas, como o défice e a dívida pública, que somente abrangem as receitas e despesas da Administração Central, Regional, Local e a Segurança Social, sendo o conceito de Estado restrito, no nosso contexto para efeitos de dinheiros públicos interessa o conceito amplo de Estado sinónimo de setor público, seja administrativo, o empresarial, o das fundações e associações públicas, ou seja, todas as entidades que recebam dinheiros públicos, mesmo que não integrem o conceito de Estado²²⁰.

Note-se que a atividade de gestão financeira pública ostenta três características essenciais: é uma atividade instrumental, intenta satisfazer apenas fins públicos e a sua substância é eminentemente técnica. Sem dinheiro o Estado não pode comprar nem disponibilizar. A atividade financeira pública tem como objetivo apenas fins públicos, a mesma não pode ter fins privados, apenas deve financiar missões públicas e satisfazer necessidades coletivas²²¹.

A atividade financeira pública num Estado moderno e democrático tem de igual modo ser conduzida por critérios de natureza eminentemente técnica e deve ser aperfeiçoado por entendidos e por

²¹⁷ Cfr., ANTÓNIO DE SOUSA FRANCO, *Finanças públicas e direito financeiro*, Almedina, Coimbra, 2004, p. 74.

²¹⁸ Cfr., CARLOS MORENO, *O sistema nacional de controlo financeiro - subsídios para a sua apreensão crítica*, ed. UAL, Lisboa, 1997 p. 80.

²¹⁹ Cfr., ANTÓNIO DE SOUSA FRANCO, *Dinheiros públicos, julgamento de contas e controlo financeiro no espaço da língua portuguesa*, Ed. Tribunal de Contas, Lisboa, 1995, pp. 2 e 3.

²²⁰ Cfr., CARLOS MORENO, *Como o Estado gasta o nosso dinheiro*, Lisboa, 2010, p. 19.

²²¹ Cfr., CARLOS MORENO, *Como o Estado gasta o nosso dinheiro*, Lisboa, 2010, pp. 55-56.

especialistas apropriadamente instruídos e experientes. É indiscutível seguir boas práticas de gestão exigentes critérios de racionalidade económica e de boa gestão financeira, intentando o alcance dos melhores resultados com custos diminutos. Desperdiçar ou gastar mal o dinheiro dos contribuintes não é aceitável e justificável em democracia e num Estado moderno²²².

2.3.1 A estrutura da Administração Financeira

A estrutura da Administração Financeira do Estado português tem o seu início, no Decreto nº 22, de 16 de maio de 1832,²²³ da responsabilidade de Mouzinho da Silveira, o mesmo eliminou o Erário Régio pombalino, dando origem ao Tesouro Público Nacional que em conjunto com a Junta do Crédito Público (sucessora das funções da precedente Junta dos Juros dos Reais Empréstimos, já extinta). O Tribunal do Tesouro Público (continuador das funções jurisdicionais do ancião Conselho da Fazenda) e a Direção Geral da Alfândega, instituíram o Ministério dos Negócios da Fazenda²²⁴.

Em 1849 o Decreto de 10 de novembro de 1849, o Ministério da Fazenda concebeu os seguintes serviços: Administração Superior da Fazenda, Secretaria de Estado dos Negócios da Fazenda, Tribunal do Tesouro Público, Tribunal de Contas (que sucedeu o Conselho Fiscal de Contas, concebido em 1844) e Administração da Fazenda dos distritos administrativos²²⁵.

Por seu lado, O Tribunal do Tesouro Público dividia-se em quatro Direcções-Gerais: Contribuições diretas (agregado à qual se encontrava a Repartição dos próprios nacionais, Alfândega e Contribuições indiretas, Tesouraria e Contabilidade²²⁶.

Mais tarde foram instituídas as Direcções-Gerais da Contabilidade Pública (1887), das contribuições e impostos (1911) e da Fazenda Pública (1911)- esta pela ligação à anterior Direcção-Geral da Tesouraria dos serviços referentes aos Próprios Nacionais – e o Conselho Superior da Administração Financeira do Estado (1911) – que seguiu-se ao Tribunal de Contas, assim acabado, para ser reconstituído em 1930, em substituição daquele Conselho, a Inspeção Geral de Finanças (1928) e a Intendência-Geral do Orçamento (1929) (apesar, de nunca ter sido instalada e de ter existência autónoma, tendo as suas funções sido sempre exercidas pela Direcção-Geral da Contabilidade Pública (ainda hoje)²²⁷.

²²² Cfr., CARLOS MORENO, *Como o Estado gasta o nosso dinheiro*, Lisboa, 2010, pp. 56-57.

²²³ Cfr., ANTÓNIO BRAZ TEIXEIRA, *Finanças públicas e direito financeiro*, Lisboa, 1990, p. 68.

²²⁴ Cfr., ANTÓNIO BRAZ TEIXEIRA, *Finanças públicas e direito financeiro*, Lisboa, 1990, p. 68.

²²⁵ Cfr., ANTÓNIO BRAZ TEIXEIRA, *Finanças públicas e direito financeiro*, Lisboa, 1990, p. 68.

²²⁶ Cfr., ANTÓNIO BRAZ TEIXEIRA, *Finanças públicas e direito financeiro*, Lisboa, 1990, p. 68.

²²⁷ Cfr., ANTÓNIO BRAZ TEIXEIRA, *Finanças públicas e direito financeiro*, Lisboa, 1990, p. 68.

Em 1976, a Direção-Geral da Fazenda Pública, dividiu-se, dando origem à Direção-Geral do Património e à Direção-Geral do Tesouro.

A Estrutura da administração financeira está sob a direção e a superintendência da Administração Financeira do Estado pertencem ao Ministério da Finanças²²⁸, o qual é auxiliado, na execução das suas funções, pelos Secretários de Estado das Finanças, do Tesouro, do Orçamento e dos assuntos fiscais²²⁹.

Por seu lado, a estrutura administrativa do Ministério, na parte que diz respeito às finanças públicas, compreende diversos serviços, com o nível de Direção-geral²³⁰. Tais como, a Direção-Geral da Contabilidade Pública, a Direção do Património do Estado. Em matéria tributaria compete a Direção-Geral das Contribuições e Impostos, à Direção-geral do Tesouro cabe a Administração da dívida incerta interna e externa²³¹. No entanto, com vista a garantir a estrita legalidade na aplicação das normas financeiras e a precisa gestão dos dinheiros públicos, prevê a Constituição²³² a existência de tribunais especiais em matéria financeira. O mais importante destes tribunais é o Tribunal de Contas. Ao mesmo compete dar o Parecer sobre a Conta Geral do Estado, incluindo a da Segurança Social e as das Regiões Autónomas, fixar a responsabilidade por infrações financeiras, fiscalizar previamente a legalidade das despesas públicas e julgar as contas dos organismos, serviços e entidades públicas²³³.

De igual modo, foi a Constituição de 1976 que atribuiu ao Tribunal um estatuto correto, realizar o controlo externo e independente da atividade financeira do Estado, no âmbito das receitas, das despesas e do património público, podendo complementarmente julgar a responsabilidade financeira.

O Decreto-lei nº 155/92, de 28 de julho, estabelece um novo regime de Administração financeira do Estado, o presente diploma contém as normas legais de desenvolvimento do regime da Administração financeira do Estado a que se refere a Lei nº 8/90, de 20 de fevereiro.

2.4 O SISTEMA NACIONAL DE CONTROLO FINANCEIRO PÚBLICO

Toda a atividade de gestão requer, para a sua eficácia, um bom sistema de controlo²³⁴. Tavares (2014), sublinha a importância de em cada Estado ou organização ser possível e necessária a existência de um

²²⁸ Diz respeito à Inspeção-Geral de Finanças a fiscalização administrativa de todos os serviços em DIOGO FREITAS DO AMARAL, *curso de direito administrativo*, vol. I, 2ª ed., Almedina, Coimbra, 1998, p. 295.

²²⁹ Cfr., ANTÓNIO BRAZ TEIXEIRA, *Finanças públicas e direito financeiro*, Lisboa, 1990, p. 68.

²³⁰ Cfr., art. 1º do Decreto-Lei nº 229/86, de 14 de agosto.

²³¹ Para aprofundar ver: Cfr., ANTÓNIO BRAZ TEIXEIRA, *Finanças públicas e direito financeiro*, Lisboa, 1990, pp. 70 e 71.

²³² Cfr., Constituição República Portuguesa arts. 211º, 214º e 216º.

²³³ Cfr., ANTÓNIO BRAZ TEIXEIRA, *Finanças públicas e direito financeiro*, Lisboa, 1990, p. 73.

²³⁴ Cfr., JOSÉ F. F. TAVARES, *Estudos de administração e finanças públicas*, Almedina, Coimbra, 2014, p. 201.

sistema de controlo. Este controlo, por seu lado, deve ser desenvolvido por órgãos e serviços de fiscalização capacitados de independência técnica, inseridos na estrutura interna da entidade, Organismo em questão. É o que se designa por controlo interno²³⁵. O mesmo autor define que *sistema nacional de controlo financeiro* como uma articulação unida coerente de todos os elementos que a compõem, tendo em conta a prossecução de diversas finalidades ou interesses, sem prejuízo da natureza e das funções particulares de cada componente do sistema. Serão assim partes componentes daquele sistema nacional, os vários órgãos de controlo em determinado domínio, especificamente o de atividade financeira pública²³⁶.

Como bem atestam, o sistema nacional de controlo financeiro na sua estrutura organizativa apoia-se em duas premissas diferentes – o controlo interno e o controlo externo. Moreno, diz que o controlo interno aparece naturalmente, como uma fase, um elemento, como a solução técnica da gestão e nela agregado, como tal cada um cumpre implementá-lo à medida das necessidades, como resposta às exigências da moderna sua gestão pública. Por sua vez, o controlo externo representa uma solução do Estado democrático aos cidadãos contribuintes²³⁷. É amplo o universo de controlo que espelha os princípios fundamentais da necessidade de controlo e da possibilidade de tudo poder ser objeto de controlo (recursos públicos)²³⁸.

Em 1998 foi publicado o Decreto-Lei nº 166/98, de 25 de junho que instituiu o sistema de controlo interno da Administração Financeira do Estado (SCI), integrando a generalidade das Inspeções-Gerais e Organismos de controlo interno²³⁹. O Sistema financeiro é organizado por lei de maneira a garantir a boa utilização e aplicação dos recursos financeiros necessários ao desenvolvimento económico e social, bem como a toda a atividade da Administração Pública²⁴⁰. A satisfação destas necessidades acarreta, espontaneamente, consumação de despesas, por sua vez requerendo, de igual modo que quem faz tais despesas detenha as equivalentes disponibilidades²⁴¹. Esta atividade que se desenvolve em dois sentidos diferentes, mas complementares - execução de despesas, alcance de receitas - consolidada pelo objetivo comum da satisfação de necessidades públicas, designa-se de atividade financeira. A atividade financeira é assim a utilização de recursos económicos por entidades públicas para a satisfação de necessidades coletivas, por meio de bens ou da prestação de serviços²⁴².

²³⁵ Cfr., JOSÉ F. F. TAVARES, *Estudos de administração e finanças públicas*, Almedina, 2014, p. 393.

²³⁶ Cfr., JOSÉ F. F. TAVARES, *Estudos de administração e finanças públicas*, Almedina, Coimbra, 2014, p. 393.

²³⁷ Cfr., CARLOS MORENO, *O sistema nacional de controlo financeiro – subsídios para a sua apreensão crítica*, UAL, Lisboa, 1997, p. 83.

²³⁸ Cfr., JOSÉ F. F. TAVARES, *Estudos de administração e finanças públicas*, Almedina Coimbra, 2014, p. 402.

²³⁹ Cfr., JOSÉ F. F. TAVARES, *Estudos de administração e finanças públicas*, Almedina Coimbra, 2014, p. 404.

²⁴⁰ Cfr., art. 101º da Constituição da República Portuguesa (CRP).

²⁴¹ Cfr., ANTÓNIO BRAZ TEIXEIRA, *Finanças públicas e direito financeiro*, Lisboa, 1990, p. 4.

²⁴² Cfr., ANTÓNIO BRAZ TEIXEIRA, *Finanças públicas e direito financeiro*, Lisboa, 1990, pp. 4-5.

A missão essencial deste sistema é a promoção do planeamento, realização e avaliação das ações dos vários participantes, tendo em conta a coerência e a racionalidade do controlo interno. No entanto, nas instituições superiores de controlo para além das funções de controlo, fiscalização e auditoria, tem funções jurisdicionais como exemplo dos tribunais de contas de vários países da Europa²⁴³ e de Portugal. Todavia, os relatórios de auditoria feitos pelos órgãos de controlo interno deverão ser completos, no que respeita, aos elementos que permitem julgar as responsabilidades da própria gestão pública. Referindo tudo o que é referente a saber, em particular: indicação dos fatos geradores de responsabilidade; indicação das normas jurídicas violadas; montantes envolvidos; identificação dos responsáveis; junção/indicação da prova existente; exercício do princípio do contraditório²⁴⁴. Por seu lado, o sistema de controlo deve ter como objetivo possível e desejável evidenciar racionalidade e rigor no desempenho, assim contribuindo para uma atividade financeira forte e equilibrada²⁴⁵.

2.4.1 A fiscalização das finanças públicas

Ao falar de finanças públicas é necessário fazer a distinção entre finanças públicas e finanças privadas. Para Franco, a expressão finanças privadas diz respeito aos sinais monetários do financiamento de uma economia ou de um de um problema de moeda e do crédito, ou mais particularmente os mercados financeiros, onde se comercializam ativos representados por títulos. Por seu lado, as finanças públicas denominam a atividade económica de uma entidade pública inclinado a afetar bens à satisfação de necessidades que lhe estão entregues, utilizando bens económicos, desenvolvendo uma atividade de natureza económica, para tal, utilizando dinheiros públicos²⁴⁶.

Moreno²⁴⁷, aclara que as finanças públicas correspondem aos dinheiros públicos, independentemente de quem os administra, fazem-no em nome e por conta dos cidadãos²⁴⁸. A fiscalização das finanças públicas, numa democracia representativa é exercido pelo controlo externo da atividade financeira

²⁴³ Cfr., JOSÉ F. F. TAVARES, *Estudos de administração e finanças públicas*, Almedina Coimbra, 2014, p. 404.

²⁴⁴ Cfr., JOSÉ F. F. TAVARES, *Estudos de administração e finanças públicas*, Almedina, Coimbra 2014, pp. 404 - 405.

²⁴⁵ Cfr., JOSÉ F. F. TAVARES, *Estudos de administração e finanças públicas*, Almedina, Coimbra 2014, pp. 404 - 406.

²⁴⁶ Cfr., ANTÓNIO DE SOUSA FRANCO, *Finanças públicas e direito financeiro*, Lisboa, 1980, p. 9.

²⁴⁷ Cfr., CARLOS MORENO, *Como o Estado gasta o nosso dinheiro*, Lisboa, Caderno, 2010, p. 31. finanças públicas correspondem hoje aos dinheiros públicos, independem ente de quem os administra, e abrangem não apenas a moeda em qualquer das suas espécies, como todos os demais valores com liquidez imediata ou de curto prazo.

²⁴⁸ Cfr., CARLOS MORENO, *Como o Estado gasta o nosso dinheiro*, Lisboa, Caderno, 2010, p. 74.

pública. O mesmo é realizado em dois níveis: a fiscalização política e a fiscalização técnico-jurisdicional²⁴⁹. Compete à Assembleia da República, no exercício de funções de fiscalização, da atividade do Governo e da Administração, ou incidir numa prática particularmente financeira, como o acompanhamento da execução do Orçamento e a tomada de contas, realizada pela discussão e aprovação política da Conta Geral do Estado, por Resolução da Assembleia da República, de acordo previsto no art. 162º, alínea d) da CRP.

2.4.2 As Dimensões do controlo: O controlo interno e controlo externo

Toda a gestão financeira, não pode dispensar o concurso de apropriados e íntegros sistemas de informação e de controlo interno, que permitam aos gestores bem decidir, como guiar, aperfeiçoar e corrigir continuamente a execução da gestão, através do controlo interno e do controlo externo²⁵⁰. O controlo tem uma diversidade de formas sociais cada vez mais variadas e complexas²⁵¹, apenas iremos focar o nosso estudo no controlo interno e no controlo externo.

De salientar que o controlo tanto qualifica uma função social genérica realizada por um conjunto muito diversificado de órgãos e agentes, como uma responsabilidade específica de órgãos de controlo especializado, e de igual modo pode estar criado como mero processo social (controlo informal), como poderá consistir numa atividade juridicamente regulada e organizada (controlo formal)²⁵². O controlo como função e como sistema de controlo é analisado como controlo interno e controlo externo constituem, dois conceitos distintos quer na substância e na forma, apesar de se poderem e deverem articular. Embora sob a direção do controlo externo, o qual poderá, não apenas, utilizar o controlo interno, como pronunciar-se sobre a sua organização, funcionamento, articulação e fiabilidade²⁵³.

²⁴⁹ Cfr., ANTÓNIO DE SOUSA FRANCO, “O controlo da administração pública em Portugal”, in *Tribunal de Contas*, Lisboa, 1993, p. 8.

²⁵⁰ Cfr., CARLOS MORENO, *O sistema nacional de controlo financeiro - subsídios para a sua apreensão crítica*, ed. UAL, Lisboa, 1997, pp. 81-82.

²⁵¹ Cfr., ANTÓNIO DE SOUSA FRANCO, *Dinheiros públicos, julgamento de contas e controlo financeiro no espaço de língua portuguesa*, Ed. Tribunal de Contas, Lisboa, 1995, p. 6.

²⁵² Cfr., ANTÓNIO DE SOUSA FRANCO, *Dinheiros públicos, julgamento de contas e controlo financeiro no espaço de língua portuguesa*, Ed. Tribunal de Contas, Lisboa, 1995, p. 6.

²⁵³ Cfr., CARLOS MORENO, *O sistema nacional de controlo financeiro - subsídios para a sua apreensão crítica*, ed. UAL, Lisboa, 1997, p. 79.

2.5. O CONTROLO INTERNO

O controlo interno consiste na verificação, acompanhamento, avaliação e informação sobre a legalidade, regularidade e boa gestão, relativamente a atividades, programas, projetos, ou operações de entidades de direito público ou privado, com interesse no âmbito da gestão ou tutela governamental em matéria de finanças públicas, nacionais e comunitárias, bem como de outros interesses financeiros públicos nos termos da lei²⁵⁴. Seja como for, o controlo interno deve ser, antes de mais, um controlo prévio da legalidade dos atos da Administração que tenham consequências financeiras.

Integram o SCI as Inspeções–Gerais, a Direção–Geral do Orçamento, o Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social e os órgãos e serviços de Inspeção, Auditoria ou Fiscalização que tenham como função o exercício do controlo interno. O Tribunal de Contas pode fazer–se representar nos trabalhos sobre os planos e relatórios anuais, como observador, no Conselho Coordenador do SCI, devendo-lhe ser enviados os documentos referidos nas alíneas a) e b) do artigo 7.^o²⁵⁵.

Dito isto, a matriz jurídica do controlo interno, é o Decreto-Lei nº 166/98, de 25 de junho, que contém os primeiros princípios orientadores, referentes à organização, articulação e funcionamento de todo o sistema de controlo interno, quer nas áreas de controlo, nas suas modalidades, métodos e técnicas, à sua planificação, aos resultados, e isto ao nível da plenitude da atividade de gestão orçamental, financeira e patrimonial pública²⁵⁶. O mesmo Decreto tinha como objetivo introduzir um modelo de controlo interno, o (SCI) articulado, integrado e coerente, estruturado em três níveis, com consolidação das entidades responsáveis, por cada um daqueles três níveis e, e definir os princípios fundamentais que dominam a sua atuação e coordenação²⁵⁷. O controlo interno organiza-se e funciona no interior da gestão financeira do Setor Público (SPA e SPE) está integrado nas respetivas estruturas organizacionais e dirigentes; dependendo em última instância, do seu órgão de direção, de tutela ou acionista, por sua vez este controlo constitui uma das subfunções técnicas da moderna gestão financeira, servindo de instrumento de apoio à sua correção²⁵⁸. O controlo interno integra, formal e substancialmente, a função executiva do Estado, surge como um instrumento técnico da gestão e nela incorporado; por isso mesmo

²⁵⁴ Cfr., art. 2º, n.º 2 do Decreto-Lei nº 166/98, de 25 de junho.

²⁵⁵ Cfr., art. 3º do Decreto-Lei nº 166/98, de 25 de junho.

²⁵⁶ Cfr., CARLOS MORENO, *Finanças públicas gestão e controlo dos dinheiros públicos*, ed. UAL, Lisboa, 2000, p. 280.

²⁵⁷ Cfr., CARLOS MORENO, *Finanças públicas gestão e controlo dos dinheiros públicos*, ed. UAL, Lisboa, 2000, p. 282.

²⁵⁸ Cfr., CARLOS MORENO, *O sistema nacional de controlo financeiro - subsídios para a sua apreensão crítica*, ed. UAL, Lisboa, 1997, p. 79.

se entendendo que é a cada organização, a cada gestor, que cumpre instituí-lo²⁵⁹. Por sua vez, o controlo interno em relação ao Estado, é o realizado por órgãos que dependem de uma mesma autoridade central, esta sujeito à autoridade do governo e é exercido por departamentos especializados da Administração Pública (caso da Inspeção-Geral de Finanças)²⁶⁰. Contudo, a atividade de controlo financeiro interno, em termos operacionais, pode assemelhar-se à atividade operacional de controlo externo. Isto sempre que o seu exercício concreto, goze de autonomia técnica e profissional e os seus resultados não sejam apenas ao conhecimento e à utilização pela gestão, mas devam, antes, ser obrigatoriamente participados ao controlo externo²⁶¹. E mais se sublinha que o controlo interno está imensamente ligado à gestão dos recursos financeiros públicos integrando a atividade de gestão desempenhada pelo setor público.

2.6 O CONTROLO EXTERNO

O controlo externo em Portugal é exercido pela Assembleia da República – controlo externo político, e pelo Tribunal de Contas é exercido o controlo externo técnico e jurisdicional, dado que o critério necessário de distinção deve ser a independência do órgão de controlo mediante a própria Administração²⁶². Por seu lado, de salientar que o controlo externo está separado, instituído, incumbido de uma missão do Estado que responde a uma carência fundamental da vida em sociedade²⁶³, por seu turno o controlo externo deve centrar a sua atividade no controlo *a posteriori*²⁶⁴.

O controlo externo do Estado, externo em relação ao executivo, é o exercido por entidades independentes, num primeiro sentido: órgãos, entidades ou instituições sociais independentes do

²⁵⁹ Cfr., CARLOS MORENO, *Finanças públicas gestão e controlo dos dinheiros públicos*, Lisboa, UAL, 2ª ed., 2000, p. 263.

²⁶⁰ Cfr., ANTÓNIO DE SOUSA FRANCO, *Dinheiros públicos, julgamento de contas e controlo financeiro no espaço da língua portuguesa*, Ed. Tribunal de Contas, Lisboa, 1995, pp. 6 e 18.

²⁶¹ Cfr., CARLOS MORENO, *Finanças públicas gestão e controlo dos dinheiros públicos*, ed. UAL, Lisboa, 2000, p. 272.

²⁶² Cfr., ANTÓNIO RIBEIRO GAMEIRO, *O controlo parlamentar das finanças públicas em Portugal (1976-2002)*, Editora Almedina, 2004, p. 53.

²⁶³ Cfr., CARLOS MORENO, *Finanças públicas gestão e controlo dos dinheiros públicos*, ed. UAL, Lisboa, 2000, p. 268.

²⁶⁴ Permitindo que a ISC mova os seus recursos humanos e materiais à fiscalização da gestão pública tendo em conta critérios técnicos de economia, eficiência e eficácia. Cfr., PAULO NOGUEIRA COSTA, *O tribunal de contas e a boa governança - Contributo para uma reforma do controlo financeiro externo em Portugal*, Coimbra Editora, 2014, p. 70.

Governo e da Administração Pública²⁶⁵. O controlo pode ainda ser informal ou social, quando resulta da espontaneidade da sociedade, de uma maneira livre e inorgânica, assumindo pressão social sobre uma instituição ou órgão decisor ou adotar a forma de autocontrolo²⁶⁶. Tavares (1998), menciona que ao longo dos tempos, apareceu a necessidade, na maioria dos Estados, de criar um órgão de controlo financeiro externo independente (em relação a todas as entidades fiscalizadas). Não é apenas uma mera independência técnica - que também existe, deve existir no domínio do controlo interno (a todos os níveis) - mas de uma independência mais ampla, identificada, v.g. no autogoverno, no poder de determinar o plano de ação, sem a possibilidade de intromissões de outros órgãos e no estatuto de independência de quem exerce tal controlo, para apenas citar alguns aspetos. É esta a característica essencial que apresentam os tribunais de contas e órgãos congéneres. Por sua vez, este controlo da atividade financeira pública, por meio das observações e recomendações formuladas, representa também uma missão pedagógica e um contributo para o equilíbrio da vida financeira²⁶⁷. E indispensável a existência de controlo para garantir a observância da ordem jurídica estabelecida, incluindo a boa gestão²⁶⁸. Para que fique bem claro, o controlo externo é realizado de fora da organização sobre ela e sobre a sua atividade, com independência absoluta em relação aos órgãos supremos da organização controlada²⁶⁹.

Por último, o controlo externo serve, os cidadãos contribuintes, o qual é o último e o máximo defensor e garante da boa utilização, dos dinheiros que foram confiados nas entidades e aos gestores do setor público com objetivo à realização das missões globais do Estado²⁷⁰.

2.6.1 As Instituições Superiores de controlo financeiro externo

²⁶⁵ Cfr., ANTÓNIO DE SOUSA FRANCO, *Dinheiros públicos, julgamento de contas e controlo financeiro no espaço da língua portuguesa*, Ed. Tribunal de Contas, Lisboa, 1995, p. 18.

²⁶⁶ O auto-controlo, isto é, o controlo exercido pelos próprios órgãos sobre a sua própria atividade, para análise: ANTÓNIO RIBEIRO GAMEIRO, *O controlo parlamentar das finanças públicas em Portugal (1976-2002)*, Editora Almedina, 2004, p. 52.

²⁶⁷ Cfr., JOSÉ F. F. TAVARES, “Sistema nacional de controlo: Controlo interno e controlo externo”, *in Revista do Tribunal de Contas*, nº 26, julho-dezembro de 1996, p. 67.

²⁶⁸ Cfr., JOSÉ F. F. TAVARES, *Administração, controlo, avaliação e responsabilidade*, Ina, 1998, p. 5

²⁶⁹ Cfr., ANTÓNIO DE SOUSA FRANCO, *Dinheiros públicos, julgamento de contas e controlo financeiro no espaço da língua portuguesa*, Ed. Tribunal de Contas, Lisboa, 1995, p. 6.

²⁷⁰ Cfr., CARLOS MORENO, *Finanças públicas gestão e controlo dos dinheiros públicos*, ed. UAL, Lisboa, 2000, pp. 260-261.

As Instituições Superiores de Controlo (ISC) distinguem-se entre si, em função de quatro fatores essenciais, *estrutura, organização, poderes e relacionamento* com outros órgãos do Estado dando origem a *três sistemas de órgãos* supremos de controlo financeiro: O *Sistema de Tribunal de Contas*; O *Sistema de Auditor Geral*; e o *Sistema Misto* (Tribunal de Contas/Auditor-Geral)²⁷¹. Todos estes órgãos supremos têm cinco elementos em comum: são órgãos públicos, constituem do nível mais elevado do controlo, controlo externo, tem independência, com garantias de grau variado, o Parlamento é o destinatário da sua atividade (excluindo a atividade jurisdicional, quando exista)²⁷². Por sua vez, refere que são destinatários dos resultados do controlo financeiro externo os cidadãos, o Parlamento, o Ministério Público e a Administração. Dando especial importância aos cidadãos enquanto detentores do poder soberano, e principais interessados na boa gestão financeira pública²⁷³.

Existem três modelos: o *Tribunal de Contas*; o *Auditor Geral* e o *misto Tribunal de Contas/Auditor-Geral*. O modelo *Tribunal de Contas*, em geral têm natureza colegial exercem a função de fiscalização/auditoria e a função jurisdicional de julgamento, *maxime*, da responsabilidade financeira. Por vezes, tendem a privilegiar o controlo da legalidade e da regularidade financeiras. O controlo é exercido a posteriori (controlo sucessivo) e, em algumas circunstâncias, também à priori (fiscalização prévia)²⁷⁴.

O modelo de *Auditor Geral ou Controlador Geral*, visto sobretudo no mundo anglo-saxónico. Este modelo caracteriza-se por haver um órgão singular Auditor Geral, com grande ligação ao Parlamento e com funções específicas de auditoria, tendendo a beneficiar o controlo da boa gestão financeira. Em geral, o controlo exercido é concomitante e sucessivo, estando excluído o controlo prévio²⁷⁵. De referir que o Auditor Geral, destituído de poderes jurisdicionais, realiza o simples controlo financeiro, por meio de relatórios ou pareceres, dirigidos aos responsáveis ou divulgados publicamente, os quais indiquem as deficiências registadas em determinada ação de inspeção ou auditoria e as recomendações elaboradas para a melhoria da regularidade ou da correção ativa no futuro²⁷⁶. O Auditor Geral órgão singular atribuído de autonomia orgânica e técnica, mas com uma pequena dependência do Parlamento

²⁷¹ Cfr., JOSÉ F. F. TAVARES, *Estudos de administração e finanças públicas*, Almedina, Coimbra, 2014, p. 210.

²⁷² Cfr., JOSÉ F. F. TAVARES, *Estudos de administração e finanças públicas*, Almedina, Coimbra, 2014, p. 210.

²⁷³ Cfr., PAULO NOGUEIRA COSTA, *O tribunal de contas e a boa governança - Contributo para uma reforma do controlo financeiro externo em Portugal*, Coimbra Editora, 2014, p. 34.

²⁷⁴ Cfr., JOSÉ F. F. TAVARES, *Estudos de administração e finanças públicas*, Almedina Coimbra, 2014, p. 210.

²⁷⁵ Cfr., JOSÉ F. F. TAVARES, “Linhas de evolução do tribunal de contas nos últimos 25 anos”, in *Comemorações dos 150 anos de Tribunal de Contas*, Lisboa, 2000, p. 76.

²⁷⁶ Cfr., ANTÓNIO DE SOUSA FRANCO, *Dinheiros públicos, julgamento de contas e controlo financeiro no espaço de língua portuguesa*, Ed. Tribunal de Contas, Lisboa, 1995, p. 45.

na seleção das ações de controlo, assim como no dever para com as atividades parlamentares, realizadas com regularidade²⁷⁷.

Outros Estados, instituíram um órgão de controlo financeiro de *natureza mista*, que se definem por se tratar de Tribunais de Contas, no entanto sem poderes jurisdicionais, praticando, apenas a função de auditoria suprema e sem poderes de fiscalização prévia, mas tão só concomitante e sucessiva²⁷⁸. Por sua vez, nos Estados modernos, em particular nos Estados democráticos, surjam instituições financeiras, como forma de racionalizar e controlar o processo social de exercício da atividade financeira²⁷⁹.

Em Portugal, o modelo adotado desde o autogoverno do controlo externo, realizado pelo Decreto de 10 de novembro de 1849, inspirou-se no modelo francês (napoleónico), por ter sido o imperador Napoleão que, com a sua reforma de 1807, criou a *Cour de Comptes*. Este modelo caracteriza-se na sua composição por uma natureza colegial, possuindo poderes *Jurisdicionais* (julgar contas e efetivar responsabilidades financeiras) e não *jurisdicionais* (simples controlo financeiro, em sentido técnico – auditoria) e compõem, nalguns casos, o poder judicial²⁸⁰. Tavares (2000), salienta que apesar dos vários sistemas adotados, pode existir hoje um designado em *movimento de convergência*, relativamente a se compreender que o controlo da legalidade e da regularidade financeiras, numa perspetiva formal, é incompleto, devendo ser complementado com o controlo da boa gestão financeira²⁸¹. É assim que surge o conceito de *auditoria integrada*, que concebe a realização conjunta destes dois tipos de controlo, é considerada como o objetivo mais ansiado das instituições supremas de controlo e representa a utilização dos meios de auditoria art. 55º da LOPTC²⁸².

Tanto os Tribunais de Contas europeus, como instituições superiores de controlo, tem procurado contribuir para uma atitude cautelar, de acordo com os seguintes pontos: no aperfeiçoamento dos mecanismos (de controlo interno e externo), de auditoria e de acompanhamento das despesas públicas;

²⁷⁷ Cfr., ANTÓNIO DE SOUSA FRANCO, *Dinheiros públicos, julgamento de contas e controlo financeiro no espaço da língua portuguesa*, Ed. Tribunal de Contas, Lisboa, 1995, p. 59.

²⁷⁸ Cfr., JOSÉ F. F. TAVARES, “Linhas de evolução do tribunal de contas nos últimos 25 anos”, in *Comemorações dos 150 anos de Tribunal de Contas*, Lisboa, 2000, p. 76.

²⁷⁹ Cfr., ANTÓNIO DE SOUSA FRANCO, *Finanças públicas e direito financeiro*, Almedina, Coimbra, 2004, p. 241.

²⁸⁰ Cfr., JOSÉ F. F. TAVARES, “Linhas de evolução do tribunal de contas nos últimos 25 anos”, in *Comemorações dos 150 anos de Tribunal de Contas*, Lisboa, 2000, p. 77.

²⁸¹ Cfr., JOSÉ F. F. TAVARES, “Linhas de evolução do tribunal de contas nos últimos 25 anos”, in *Comemorações dos 150 anos de Tribunal de Contas*, Lisboa, 2000, p. 77.

²⁸² Cfr., JOSÉ F. F. TAVARES, “Linhas de evolução do tribunal de contas nos últimos 25 anos”, in *Comemorações dos 150 anos de Tribunal de Contas*, Lisboa, 2000, p. 76.

a criação dos conselhos de finanças públicos como órgãos independentes de controlo interno, entre outros²⁸³.

Organizações Internacionais no âmbito do controlo financeiro externo

De referir que o Tribunal de Contas é membro fundador (e desde 1995, vogal do seu Conselho Diretivo), da INTOSAI²⁸⁴ – *International Organization of Supreme Audit Institutions*, organização de contexto mundial das Instituições Superiores de Controlo Financeiro Externo, criada em 1953. Uma organização internacional na esfera da Organização das Nações Unidas, tendo como objetivo promover a troca de informações e experiências, assim como a discussão de temas de interesse comum. Foram, de igual modo, criadas organizações internacionais de âmbito regional, distinguidas pela INTOSAI como Grupos Regionais da INTOSAI²⁸⁵.

A EUROSAI – *European Organisation of Supreme Audit Institutions*²⁸⁶, de igual modo o Tribunal de Contas é membro²⁸⁷; a OLACEFS – *Organisation Latino Americana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores*, de que os Tribunais de Contas português e espanhol são membros colaboradores; a ASOSAI – *Asian Organisation of Supreme Audit Institutions*; a ARABOSAI – *Arab Organisation of Supreme Audit Institutions*; a AFROSAI – *African Organisation of Supreme Audit Institutions*; e a SPASAI – *South Pacific Association Of Supreme Audit Institutions*²⁸⁸.

A este fato, as normas de auditoria da INTOSAI e bem como as recomendações dos respetivos congressos têm merecido especial atenção por parte do Tribunal de Contas. Grupos Regionais da INTOSAI - “*European Organisation of Supreme Audit Institutions*” (EUROSAI)²⁸⁹.

²⁸³ Para aprofundar ver GUILHERME DE OLIVEIRA MARTINS, “O tribunal de Contas em ano de grandes desafios”, in *O economista* - anuário de economia Portuguesa, 2013, pp. 82-83.

²⁸⁴ É uma organização fundada em 1953, organização internacional de Entidades fiscalizadoras Superiores, é uma organização autónoma, independente e política. É uma organização não-governamental com condição consultiva especial no Conselho Económico e Social das Nações. Consulta em 03/10/2019 <https://www.intosai.org/>.

²⁸⁵ Cfr., JOSÉ F. F. TAVARES, *Estudos de administração e finanças públicas*, Almedina Coimbra, 2014, p. 211.

²⁸⁶ EURORAI - “*European Organisation of Regional Audit institutions*” O Tribunal de Contas é membro associado da EURORAI - Organização Europeia de Tribunais de Contas e Instituições Congéneres de âmbito regional, criada em 1992, Cfr., JOSÉ F.F. TAVARES, *Estudos de administração e finanças públicas*, Almedina Coimbra, 2014, p. 212.

²⁸⁷ O Tribunal de Contas é membro colaborador da OLACEFS desde 1988, Cfr., JOSÉ F. F. TAVARES, *Estudos de administração e finanças públicas*, Almedina Coimbra, 2014, p. 211.

²⁸⁸ Cfr., JOSÉ F. F. TAVARES, *Estudos de administração e finanças públicas*, Almedina Coimbra, 2014, p. 212.

²⁸⁹ Cfr., JOSÉ F. F. TAVARES, *Estudos de administração e finanças públicas*, Almedina, Coimbra, 2014, p. 211.

2.6.2 A efetivação do exercício do controlo

A efetivação do controlo, em Portugal, é exercida através do controlo externo, que realizam o controlo sobre todos os serviços e órgãos pertencentes à pessoa coletiva Estado, assim como sobre outras definidas na lei. É realizado pelo Tribunal de Contas e pelo Parlamento, um direcionado para o controlo técnico e jurisdicional e outro para o controlo político²⁹⁰.

Assim sendo, a Assembleia da República tem competências e poderes de controlo financeiro externo, dirigidos para a atuação do Governo e da Administração Pública²⁹¹. Tais competências e poderes tem a natureza de *controlo político* (por justaposição ao controlo financeiro externo, efetuado pelo Tribunal de Contas²⁹²).

2.6.3 O momento do exercício do controlo:

Este poder de controlo financeiro externo é praticado em três momentos, ao mesmo tempo²⁹³, pelo Tribunal de Contas. Prévio, Concomitante ou Sucessivo consoante seja anterior simultâneo ou posterior relativamente à realização das operações auditadas.

O primeiro momento é o da *Fiscalização Prévia (preventiva ou “a priori”)*²⁹⁴, que tem por fim verificar se os atos, contratos ou outros instrumentos causadores de despesas ou representativos de responsabilidades, diretas ou indiretas estão de acordo com as leis em vigor e se os respetivos encargos têm cabimento em verba orçamental própria, e é exercida através do visto e da declaração de conformidade²⁹⁵. O Tribunal, através da 1ª Secção²⁹⁶, estabelece a fiscalização preventiva/prévia ou a priori, realizada em momento posterior à prática do ato/celebração do contrato sobre que legalmente

²⁹⁰ Cfr., ANTÓNIO RIBEIRO GAMEIRO, *O controlo parlamentar das finanças públicas em Portugal (1976-2002)*, Editora Almedina, 2004, p. 52.

²⁹¹ Cfr., Constituição da República Portuguesa (CRP) art. 107º.

²⁹² O controlo político é exercido através da ação da Assembleia da República..., sobre a matéria Cfr., ANTÓNIO RIBEIRO GAMEIRO, *O controlo parlamentar das finanças públicas em Portugal (1976-2002)*, Editora Almedina, 2004, p. 49.

²⁹³ Cfr., JOSÉ F. F. TAVARES, *O tribunal de contas – Do visto em especial – conceito, natureza e enquadramento na atividade da administração*, Almedina Coimbra, 1998, p. 64.

²⁹⁴ Cfr., está consagrado no art. 44º, da Lei nº 98/97, de 26 de agosto.

²⁹⁵ Cfr., arts. 44º, nº 1, e 46º, nº 3, da Lei nº 98/97, de 26 de agosto. JOSÉ F. F. TAVARES, *Estudos de administração e finanças públicas*. Almedina, Coimbra, 2014, p. 226.

²⁹⁶ Cfr., arts. 5º nº 1, al., c, 44º a 48º, 81º e 114º, da Lei nº 98/97, de 26 de agosto.

incide, no entanto, 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 visto²⁹⁷. Tavares e Magalhães (1990), referem que este tipo de controlo não é adotado em todas as ISC, no entanto, na União Europeia, apenas as ISC da Bélgica, Grécia, Itália e Luxemburgo dispõem do poder de fiscalização prévia. Constitui um poder e uma função que o Tribunal de Contas faz anterior à realização da despesa, pretendendo o controlo preventivo da legalidade financeira do ato retratado na concessão ou recusa de visto²⁹⁸.

O segundo momento é o da *Fiscalização Concomitante*²⁹⁹, que é aquele que é exercido durante a execução de certos atos ou contratos ou durante uma gerência³⁰⁰, traduzido no acompanhamento da realização de atos ou contratos (da 1ª Secção do Tribunal), por regra da atividade financeira sob a sua jurisdição (a efetuar pela 2ª Secção do Tribunal)³⁰¹. Esta fiscalização é exercida através da realização de auditorias pela 1ª Secção aos procedimentos e atos administrativos que impliquem despesa; - aos contratos que não estejam sujeitos a fiscalização prévia, nos termos da lei, assim como à execução de contratos visados³⁰².

O terceiro momento de fiscalização é o da *Sucessiva ou a Posteriori*³⁰³, que é a realizada no momento posterior ao do desenvolvimento da atividade financeira, trata-se de uma função consolidada na apreciação e avaliação da atividade financeira assim como dos sistemas de gestão e de controlo interno³⁰⁴. O Tribunal exerce este controlo através da realização de inquéritos, auditorias ou outras ações de verificação e controlo³⁰⁵. A 3ª Secção exerce o (julgamento de processos de efetivação de responsabilidades e de multa. Usando os instrumentos fundamentais – a verificação (interna e externa)

²⁹⁷ Cfr., nº 4 do art. 46º da Lei nº 98/97, de 26 de agosto. JOSÉ F. F. TAVARES, *O tribunal de Contas, Do visto, em especial, conceito, natureza e enquadramento na atividade de administração*, Almedina Coimbra, 1998, p. 49.

²⁹⁸ Cfr., TAVARES/LÍDIO DE MAGALHÃES, *Tribunal de Contas, legislação anotada*, Almedina, Coimbra, 1990, p. 45.

²⁹⁹ Cfr., está consagrado no artigo 49º, nº1, al. a) e b) da Lei 98/97, de 26 de agosto. O Tribunal de Contas pode realizar a fiscalização Concomitante através de auditorias.

³⁰⁰ Cfr., PAULO NOGUEIRA DA COSTA, *O tribunal de contas e a boa governança - contributo para uma reforma do controlo financeiro externo em Portugal*, Coimbra Editora, 2014, p. 54.

³⁰¹ Cfr., arts. 15º, nº1, e 49º da Lei nº 98/97. JOSÉ F.F. TAVARES, *O tribunal de Contas, Do visto, em especial, conceito, natureza e enquadramento na atividade de administração*, Almedina Coimbra, 1998, p. 51.

³⁰² Cfr., art. 49º da Lei nº 98/97, de 26 de agosto.

³⁰³ Cfr., art. 214º da CRP, arts. 5º, 36º, 37º, 39º a 42º e 50º a 55º da Lei nº 98/97, de 26 de agosto.

³⁰⁴ Cfr., JOSÉ F. F. TAVARES, *O tribunal de contas, Do visto, em especial, conceito, natureza e enquadramento na atividade de administração*, Almedina Coimbra, 1998, p. 51.

³⁰⁵ Cfr., JOSÉ F. F. TAVARES, *O tribunal de contas, Do visto, em especial, conceito, natureza e enquadramento na atividade de administração*, Almedina Coimbra, 1998, p. 51.

de contas, a auditoria e a avaliação³⁰⁶. O Tribunal de Contas, no âmbito da fiscalização sucessiva, verifica as contas das entidades sujeitas aos seus poderes de controlo, “avalia os respetivos sistemas de controlo interno, aprecia a legalidade, economia, eficiência e eficácia da sua gestão financeira e assegura a fiscalização da comparticipação nacional nos recursos próprios comunitários e da aplicação dos recursos financeiros oriundos da União Europeia”³⁰⁷. De realçar que esta verificação de contas pode ser interna ou externa³⁰⁸.

2.6.4 Os instrumentos e métodos de controlo

Para o desempenho do controlo financeiro externo praticado pelo Tribunal de Contas, são por aquele órgão utilizados vários métodos e técnicas, particularmente para o controlo sucessivo que já foi atrás mencionado.

De acordo com a Lei n.º 98/97, de 26 de agosto, o Tribunal usa a *verificação de contas* (interna e externa), *a auditoria e a avaliação de programas públicos*, outros instrumentos importantes para a realização do seu controlo. Estes instrumentos tinham como finalidade o envio de recomendações às entidades específicas, assim como a deteção de indícios da prática de infrações financeiras ou outras³⁰⁹.

2.6.4.1 A verificação (interna e externa) de contas

A verificação em sentido exato, consiste no exame da exatidão contabilística das contas de uma entidade³¹⁰. Sendo uma competência de mera apreciação exerce-se através de operações processuais informais e atos do Tribunal, que a lei chama de operações de verificação das contas, por amostragem ou por recurso a outros métodos, incluindo auditorias, ou por inquéritos e auditorias, conducentes a

³⁰⁶ Cfr., JOSÉ F. F. TAVARES, *Estudos de administração e finanças públicas*, Almedina, Coimbra, 2014, p. 225.
O Tribunal poderá exercer este controlo através da realização de inquéritos, auditorias ou outras ações de verificação e controlo.

³⁰⁷ Cfr., art. 50º, n.º 1. da Lei n.º 98/97, de 26 de agosto.

³⁰⁸ Cfr., art. 53º e 54º da Lei n.º 98/97, de 26 de agosto.

³⁰⁹ Cfr., art. n.º 53º e 54º e 55º da Lei n.º 98/97, de 26 de agosto.

³¹⁰ Cfr., PAULO NOGUEIRA DA COSTA, *O Tribunal de contas e a boa governança, contributo para uma reforma do controlo financeiro externo em Portugal*, Coimbra Editora, 2014, p. 58 - é exemplo da verificação interna de contas na lei de organização e processo do Tribunal de Contas português, noutros países estas operações formais de controlo são da competência dos órgãos de controlo interno.

relatórios conclusivos. Posto isto, esta verificação das contas pode ser feita por amostragem ou por recurso a outros métodos seletivos, incluindo auditorias de regularidade e de legalidade das despesas. Ou por outros que são adequados, leve à elaboração de relatórios de mera apreciação³¹¹.

No entanto, a verificação interna de contas consiste numa operação formal e documental de controlo sucessivo, – significa a verificação e conferência da exatidão contabilística das contas de uma entidade, observando assim, a legalidade e regularidade daquelas terminando numa certificação daquelas contas³¹²

Costa (2014)³¹³, salienta que na Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas português, consagra a verificação interna, noutros países estas operações formais de controlo são da competência dos órgãos de controlo interno. O Tribunal de Contas português pode, de igual, modo realizar a verificação externa de contas. Esta, ainda não é uma verificação em sentido exato, mas sim uma auditoria³¹⁴, o qual objeto poderá ser especialmente, qualquer um dos referidos no art. 54º, nº 1, da LOPTC.

2.6.4.2 A Auditoria Pública externa

A auditoria é essencial na atividade de controlo financeiro externo, e mais se sublinha que a auditoria, que com a publicação da Lei nº 98/97, de 26 de agosto, foi conceituada como a técnica essencial de controlo da atividade financeira, utilizada pelo Tribunal de Contas.

A palavra auditoria tem origem 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 conclusão³¹⁵. São diversas as definições existentes de auditoria pública, no entanto a INTOSAI define auditoria como “o exame das operações, atividades e sistemas de determinada

³¹¹ Cfr., art. n.º 50º, 53º, 54 e 55º da Lei nº 98/97, de 6 de agosto.

³¹² Cfr., art. 54º da Lei nº 98/97, de 26 de agosto.

³¹³ Cfr., PAULO NOGUEIRA DA COSTA, *O tribunal de contas e a boa governança, contributo para uma reforma do controlo financeiro externo em Portugal*, Coimbra Editora, 2014, p. 58.

³¹⁴ Cfr., art. 54º, nº 2, da Lei nº 98/97, de 26 de agosto.

³¹⁵ Cfr., KOCKS, C., *Auditing, audit, auditor, wat moeten we ermee? Twintig over Internal/Operational Auditing*, Auditing.nl. (2003), citado por RUTE SERRA, *Controlo financeiro público e responsabilidade financeira*, relatório de dissertação, Lisboa, UAL.2015, p. 53.

entidade, com vista a verificar se são executados ou funcionam em conformidade com determinados objetivos, orçamentos, regras e normas”³¹⁶.

Contudo, o Tribunal de Contas formula a seguinte definição de auditoria³¹⁷: “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”.

Desde logo, são diversas as classificações das auditorias que podem ser conduzidas pelas ISC. Neste âmbito consideramos indispensável a classificação das auditorias que distingue entre *auditorias financeiras*, *auditorias de conformidade* e *auditorias de desempenho*³¹⁸.

As *auditorias financeiras*, traduzem-se em análises independentes, com vista à emissão de opiniões objetivas acerca da fidedignidade das contas, dos resultados financeiros e da utilização dos recursos das entidades auditadas, considerando as normas contabilísticas de relato financeiro a que se encontrem sujeitas. Pelas *auditorias de conformidade* procura-se determinar em que medida é que as entidades auditadas respeitam as normas jurídicas a que se encontram ligadas (incluindo, especificamente, regras e princípios legais, normas regulamentares e normas de conduta). Estas auditorias podem cair sobre a regularidade da gestão, sobre a sua correção, ou sobre ambas. No lado da regularidade é analisada a conformidade das atividades, operações e informações contidas nas demonstrações financeiras com as leis e os regulamentos a que devem obedecer. No lado da correção é apreciada a conformidade dos atos de gestão com os princípios gerais de uma estável gestão financeira pública e é avaliada a conduta dos servidores públicos³¹⁹.

As *auditorias de desempenho* consistem no exame independente da eficiência, economia e eficácia da atuação das entidades auditadas. Tais auditorias levam à formulação de recomendações pelas ISC

³¹⁶ Cfr., definição do *Manual de Auditoria e Procedimentos do Tribunal de Contas*, vol. I, p. 23. Disponível em, https://www.tcontas.pt/pt-pt/NormasOrientacoes/ManuaisTC/Documents/Manual_vol1.pdf, [consulta em 16-11-2019].

³¹⁷ Cfr., *Manual de Auditoria e Procedimentos do Tribunal de Contas*, vol. I, p. 23, disponível em https://www.tcontas.pt/pt-pt/NormasOrientacoes/ManuaisTC/Documents/Manual_vol1.pdf. [consulta em 16-11-2019].

³¹⁸ Cfr., PAULO NOGUEIRA DA COSTA, *O tribunal de contas e a boa governança, contributo para uma reforma do controlo financeiro externo em Portugal*, Coimbra Editora, 2014, p. 59.

³¹⁹ Cfr., PAULO NOGUEIRA DA COSTA, *O tribunal de contas e a boa governança, contributo para uma reforma do controlo financeiro externo em Portugal*, Coimbra Editora, 2014, p. 59.

tendo como objetivo a melhoria da gestão. No entanto, as auditorias de desempenho podem também levar à efetivação de responsabilidades financeiras por atos de má gestão, quando a lei o preveja³²⁰.

Por último, auditorias integrais para designar as auditorias que englobam os aspetos operacional e de conformidade da gestão³²¹. O Tribunal de Contas português designa estas auditorias de “auditorias integradas”, de acordo com o art. 55º da LOPTC, tendo em conta a orientação do tribunal para uma atividade de controlo integrado, são acolhidos, todos os tipos de auditoria³²². De evidenciar que o Tribunal de Contas segue, de perto a classificação apresentada pela INTOSAI, no quadro das ISSAI efetuando: auditorias financeiras (*financial audits*) - ISSAI 1000 a 2999; auditorias de conformidade (*compliance audits*) - ISSAI 4000-4200 e auditorias de desempenho (*performance audits ou value-for-money audits*) - ISSAI 3000 a 3999.

2.6.4.3 A avaliação (de programas públicos)

No que respeita à avaliação a Lei nº 98/97, de 26 de agosto, atribui ao Tribunal de Contas poderes de controlo e de avaliação, ainda promove a existência de um sistema de controlo aos níveis nacional e comunitário³²³.

Costa (2014), salienta que não existe uma definição universalmente aceite de avaliação de programas³²⁴. No entanto, a INTOSAI define de forma genérica a avaliação de programas como “a investigação sistemática de uma organização ou instituição, programa ou projeto, ou processo ou política que tem em vista beneficiar a sociedade”, o qual a finalidade pode ser o de contribuir para a melhoria da realidade sujeita a avaliação, especificamente através da identificação das razões para os

³²⁰ Cfr., PAULO NOGUEIRA DA COSTA, *O tribunal de contas e a boa governança, contributo para uma reforma do controlo financeiro externo em Portugal*, Coimbra Editora, 2014, p. 61.

³²¹ Cfr., PAULO NOGUEIRA DA COSTA, *O Tribunal de contas e a boa governança, contributo para uma reforma do controlo financeiro externo em Portugal*, Coimbra Editora, 2014, p. 60

³²² Cfr., RUTE SERRA, *Controlo financeiro público e responsabilidade financeira*, relatório de dissertação, Lisboa, UAL.2015, p. 54.

³²³ Cfr., JOSÉ F. F. TAVARES, *Estudos da administração pública e finanças públicas*, Almedina, Coimbra, 2014, p. 175.

³²⁴ Cfr., PAULO NOGUEIRA DA COSTA, *O Tribunal de contas e a boa governança, contributo para uma reforma do controlo financeiro externo em Portugal*, Coimbra Editora, 2014, p. 60.

êxitos e fracassos verificados, ou pontos fortes e fracos importantes, assim como o de ajudar à tomada de decisões³²⁵.

Por sua vez, Tavares (2014), define como a atividade técnico-científica de análise e apreciação de um programa, projeto, política ou outra ação no que se refere aos seus efeitos (diretos e indiretos) e a respetiva relação com os objetivos fixados e seu enquadramento e com os meios (i.e. financeiros) utilizados para o efeito³²⁶.

De realçar, ainda que os principais tipos de avaliação são: avaliação de processos, a avaliação de *out comes*, a avaliação de impactos e as análises custo-benefício e custo-eficácia³²⁷. No entanto, a avaliação pretende analisar a adequação dos objetivos às necessidades identificadas, em suma a avaliação assegura a utilidade e a qualidade³²⁸.

De relevar que no processo de avaliação a credibilidade e a utilidade da avaliação requerem a independência por parte de quem avalia. Atendendo às exigências e ao rigor os tribunais de contas tem hierarquizado as suas escolhas considerando vários critérios, maxime, recursos financeiros em causa, interesse do público em geral, reflexos sociais, proximidade de uma reforma e seguimento de avaliações anteriores³²⁹.

De igual forma, Tavares refere, em geral, as etapas da avaliação percorridas encerram: O estudo preliminar (informação sobre o objeto da avaliação, eventuais contatos com as entidades envolvidas, definição da metodologia, composição da equipa, com recurso possível a consultores externos); recolha e análise dos dados; elaboração do projeto de relatório; contraditório; elaboração do relatório definitivo, aprovação, comunicação e divulgação; acompanhamento posterior das possíveis observações e recomendações³³⁰.

³²⁵ Cfr., INTOSAI – working Group on Program Evaluation, *Program Evaluation for SAT's – Primer*, Paris, 2010, p. 29. Citado por PAULO NOGUEIRA DA COSTA, *O tribunal de contas e a boa governança - contributo para uma reforma do controlo financeiro externo em Portugal*, Almedina, Coimbra, 2014, p. 61.

³²⁶ Cfr., JOSÉ F. F. TAVARES, *Estudos da administração pública*, Almedina, Coimbra, 2014, p. 172.

³²⁷ Cfr., PAULO NOGUEIRA DA COSTA, *O tribunal de contas e a boa governança - contributo para uma reforma do controlo financeiro externo em Portugal*, Almedina, Coimbra, 2014, p. 61.

³²⁸ Cfr., JOSÉ F. F. TAVARES, *Administração, Controlo, Avaliação e Responsabilidade*, 1.º Encontro Ina, Lisboa. Tribunal de Contas. 1998, pp. 9-10.

³²⁹ Cfr., JOSÉ F. F. TAVARES, *Estudos de administração e finanças públicas*, Almedina, Coimbra, 2014, p. 176.

³³⁰ Cfr., JOSÉ F. F. TAVARES, *Estudos de administração e finanças públicas*. Almedina Coimbra, 2014, p. 174.

Por último, a avaliação diz respeito a um controlo mais exigente, compreende o controlo da gestão (economia, eficiência e eficácia)³³¹, como tal permitem a melhor prestação de contas. Por outro lado, este controlo da atividade financeira, por meio das observações e recomendações formuladas, representa uma missão pedagógica e um contributo para o equilíbrio da vida financeira³³²

³³¹ Cfr., JOSÉ F. F. TAVARES, *Administração, Controlo, Avaliação e Responsabilidade*, 1.º Encontro Ina, Lisboa. Tribunal de Contas. 1998, p. 4.

³³² Cfr., JOSÉ F. F. TAVARES, *Administração, Controlo, Avaliação e Responsabilidade*, 1.º Encontro Ina, Lisboa. Tribunal de Contas. 1998, p. 6.

PARTE 2: Desenho da investigação: metodologia

CAPÍTULO 3. A CONTA GERAL DO ESTADO, AS ÊNFASES, E AS RECOMENDAÇÕES DO TRIBUNAL DE CONTAS

3.1 A CONTA GERAL DO ESTADO

O Tribunal de Contas emite o Parecer³³³ sobre: a Conta Geral do Estado; a Conta da AR; as Contas das Regiões Autónomas; das Assembleias Legislativas das Regiões Autónomas e sobre a Conta da Segurança Social³³⁴, onde aprecia a atividade financeira do Estado. A CGE³³⁵, inclui as contas da Administração Central [serviços integrados (SI) e serviços e fundos autónomos³³⁶ (SFA), incluindo estas as entidades públicas reclassificadas (EPR)] e a Conta da Segurança Social. A CGE, também, compreende o conjunto das contas referentes às entidades³³⁷ que integraram o perímetro do Orçamento do Estado e inclui um relatório, as demonstrações orçamentais e financeiras e as notas às demonstrações orçamentais e financeiras³³⁸. Por sua vez, a verificação das contas baseia-se em trabalhos preparatórios feitos pelo Tribunal junto das entidades executoras e em auditorias em áreas particulares da gestão e execução orçamentais³³⁹.

O Orçamento do Estado é elaborado no início do (Ano N-1), aquele que antecede o ano a que o OE respeita (Ano N). Governo prepara o OE envolvendo todos os Ministérios. Em conjunto, definem uma estratégia orçamental a longo prazo, onde são decididas as prioridades de política e da distribuição de

³³³ *Cfr.*, Lei n.º 98/97, de 26 de agosto, n.º 2 e n.º 3 do art. 41º. De salientar que o Parecer inclui um Juízo sobre a legalidade e correção financeira dos valores referidos na CGE e as recomendações formuladas ao Governo, no sentido de serem supridas as deficiências que afetam o processo orçamental, a fiabilidade das demonstrações orçamentais financeiras e dos elementos patrimoniais, os sistemas de controlo e a informação e transparência da Conta.

³³⁴ *Cfr.*, art. 214º da CRP, art. 41º. da Lei n.º 98/97, de 26 de agosto.

³³⁵ É um documento onde se verifica a realização do Orçamento do Estado correspondeu à previsão estabelecida e é um ato de prestação de contas. Com função de apreciação crítica da ação dos serviços da realização das despesas públicas. *In controlo da execução orçamental elementos*, Lisboa, junho 1994, p. 241.

³³⁶ *Cfr.*, n.º 2 do art. 2º da Lei n.º 41/2014, oitava alteração à Lei n.º 91/2001, de 20 de agosto (Lei de Enquadramento Orçamental).

³³⁷ *Cfr.*, art. n.º 2 e 3 da Lei de Enquadramento Orçamental n.º 151/2015, de 11 de setembro.

³³⁸ *Cfr.*, Lei do Enquadramento Orçamental, art. 1º da Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro.

³³⁹ Entidades executoras, nomeadamente Ministério das Finanças e no Ministério do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social, no sumário p. I, disponível em, <https://www.tcontas.pt/pt-pt/ProdutosTC/PareceresTribunalContas/ParecerCGE/Documents/Ano%20econ%C3%B3mico%20de%202016/pcge2016.pdf>, [Consulta em 19/11/2019].

recursos e definidos os objetivos para o OE³⁴⁰. Estabelecido o cenário macroeconómico, é preparada a Proposta de Lei do Orçamento do Estado³⁴¹. De seguida num prazo de 45 dias, a Proposta de Lei do OE deve ser discutida e aprovada com possíveis alterações pela AR sob proposta do Governo. É então, que a Proposta de Lei do OE é promulgada pelo Presidente da República passando a constituir a Lei do Orçamento de Estado³⁴². Passando a execução o Governo é responsável pela execução, ou seja, pela realização de despesa e cobrança da receita de acordo com o Decreto Lei da Execução Orçamental que regulamenta a Lei do OE³⁴³. Assim sendo, todos os meses, é publicada uma Síntese de Execução Orçamental³⁴⁴. Por sua vez, no ano a seguir no (ano +N), temos a CGE³⁴⁵, em que o Governo apresenta a CGE, incluindo a da Segurança Social, até 30 de junho. A AR aprecia e aprova a CGE, incluindo a da Segurança Social, precedendo Parecer do Tribunal de Contas até 31 de dezembro seguinte, na eventualidade de não aprovação, determina, se for o caso a efetivação da correspondente responsabilidade. O Parecer do Tribunal de Contas será acompanhado das respostas dos serviços e organismos às questões que esse órgão lhes formular. A Conta Geral do Estado inclui o relatório, os mapas contabilísticos e os elementos informativos³⁴⁶.

De referir, a Conta Geral do Estado é o principal documento de prestação de contas do Estado, o mesmo, fecha o ciclo orçamental anual e é apresentada à Assembleia da República até 30 de junho do ano seguinte aquele a que respeita³⁴⁷. Em Portugal, a Lei de Enquadramento Orçamental (LEO)³⁴⁸,

³⁴⁰ *Cfr.*, Lei n.º 151/2015, atualizada pela Lei n.º 37/2018, de 7 de agosto.

³⁴¹ A Proposta de Lei do OE tem como limite para entrega na AR a 15 de outubro do (ano -N), disponível em <http://www.dgo.pt/politicaorcamental/Paginas/ConhecerProcessoElaboracaoOE/index.html> [Consultado dia 19-11-2019].

³⁴² *Cfr.*, disponível em <http://www.dgo.pt/politicaorcamental/Paginas/ConhecerProcessoElaboracaoOE/index.html>, [Consultado dia 19-11-2019].

³⁴³ *Cfr.*, que estabelece as normas de execução do Orçamento do Estado. <http://www.dgo.pt/politicaorcamental/Paginas/ConhecerProcessoElaboracaoOE/index.html> [Consultado em 19-11-2019].

³⁴⁴ Na Síntese Orçamental são apresentados os valores efetivos das receitas cobradas e da despesa realizada no mês anterior, em comparação com o período homólogo. <http://www.dgo.pt/politicaorcamental/Paginas/ConhecerProcessoElaboracaoOE/index.html>, [Consultado dia 19-11-2019].

³⁴⁵ *Cfr.*, art. 73.º da Lei n.º 41/2014, oitava alteração à Lei n.º 91/2001, de 20 de agosto (lei de enquadramento orçamental) art. 66.º.

³⁴⁶ *Cfr.*, Lei n.º 41/2014, de 10 de julho, oitava alteração à Lei n.º 91/2001, de 20 de agosto (lei de enquadramento orçamental).

³⁴⁷ Direção Geral do Orçamento, disponível em, <http://www.dgo.pt/politicaorcamental/Paginas/Conta-Geral-do-Estado.aspx?Ano=2018> [Consultado em 28/06/2019].

³⁴⁸ *Cfr.*, Lei n.º 91/2001, de 20 de agosto.

estabelece no seu artigo 1.º, entre outras disposições, as regras relativas à organização, elaboração, apresentação, discussão e votação das contas do Estado, incluindo a da Segurança Social, estabelecendo, entre outros aspetos, o conteúdo, o prazo para apresentação e a forma de publicação da CGE.

Por sua vez, de acordo com o art. 58º da Lei de Enquadramento Orçamental³⁴⁹, a execução do Orçamento está sujeita ao controlo orçamental e à responsabilidade financeira, de acordo com a Lei Enquadramento Orçamental e restante legislação aplicável, o qual tem por objeto a verificação da legalidade e da regularidade financeira das receitas e das despesas públicas, bem como a apreciação da boa gestão dos dinheiros e outros ativos públicos e da dívida pública.

Os relatórios tem a apresentação da Conta Geral do Estado e a análise dos principais elementos referentes à: Evolução dos principais agregados macroeconómicos durante o período da execução orçamental; evolução da situação financeira do Estado, incluindo a dos serviços e Fundos Autónomos e a da Segurança Social; execução e alterações do Orçamento do Estado, incluindo o da Segurança Social; outras matérias relevantes para a apresentação e justificação da Conta Geral do Estado³⁵⁰.

Ainda a CGE compreende mapas contabilísticos gerais referentes à: execução orçamental; situação de tesouraria; situação patrimonial; conta dos fluxos financeiros do Estado³⁵¹. A Conta do Tribunal de Contas depois de aprovada, é enviada, até 30 de abril do ano seguinte àquele a que respeita à AR para informação, e ao Governo, para efeitos da sua integração na Conta Geral do Estado³⁵². A publicação efetua-se depois de aprovada pela AR, a Conta Geral do Estado é publicada no Diário da República, nos termos a definir pelo Governo, que definirá igualmente o regime de publicação das contas próprias e dos elementos informativos, bem como a informação suscetível de ser publicada apenas em suporte informático³⁵³.

De referir que o Parecer³⁵⁴ emite um *juízo* sobre a legalidade e correção financeira dos valores referidos na CGE e as recomendações formuladas³⁵⁵ à AR ou ao Governo, no sentido de serem supridas as deficiências que influenciam o processo orçamental, a fiabilidade das demonstrações orçamentais,

³⁴⁹ *Cfr.*, Lei nº 41/2014, oitava alteração à Lei nº 91/2001, de 20 agosto (LEO).

³⁵⁰ *Cfr.*, art. 74º da Lei 41/2014, oitava alteração à Lei nº 91/2001, de 20 agosto (LEO).

³⁵¹ *Cfr.*, art. 75º da Lei nº 41/2014, oitava alteração à Lei nº 91/2001, de 20 de agosto (LEO).

³⁵² *Cfr.*, art. 79º da Lei nº 41/2014, oitava alteração à Lei nº 91/2001, de 20 de agosto (LEO).

³⁵³ *Cfr.*, art. 80º da Lei nº 41/2014, oitava alteração à Lei nº 91/2001, de 20 de agosto (LEO).

³⁵⁴ O Parecer ampara-se nos resultados das ações de controlo e das auditorias realizadas de acordo com os métodos e técnicas constantes dos Manuais de auditoria do Tribunal e as normas internacionais.

³⁵⁵ Este controlo através das recomendações observadas, representam uma missão pedagógica e um contributo para o equilíbrio da vida financeira. JOSÉ F. F. TAVARES, *Avaliação, controlo, avaliação e responsabilidade*, Lisboa, 1º encontro INA, 1998, p. 6.

financeiras e dos elementos patrimoniais, os sistemas de controlo e a informação e transparência da Conta³⁵⁶.

De acordo com o *Manual de auditoria e princípios fundamentais* do Tribunal de Contas, refere-se que em algumas situações pode ser necessário incluir no relatório, no âmbito do *juízo* de auditoria, parágrafo autónomo, designado de *ênfases*, com vista a chamar a atenção (destacar) para uma questão que se observa de importância fundamental para a compreensão das contas ou para qualquer matéria não apresentada ou divulgada no relato financeiro, relevante para a compreensão da auditoria, das responsabilidades do auditor ou do seu relatório³⁵⁷.

3.2 A NATUREZA DAS ÊNFASES E RECOMENDAÇÕES

Etimologicamente, *recomendação* vem do latim – *Commendare, recommendare*, significando ato de recomendar, que significa encarregar alguém de incumbir, alguém de confiar a alguém (uma missão), apontar como bom, pedir ou exigir todo o cuidado de alguém para advertir, aconselhar, tornar merecedor de acatamento³⁵⁸. Focando-nos, apenas na atividade do Tribunal de Contas e na sua aplicação sobre a atividade administrativa e financeira das entidades perante o seu controlo, Tavares vai mais longe, diz que a recomendação do Tribunal de Contas é um ato de um órgão público, no desempenho dos seus poderes legais de controlo da legalidade, da regularidade e da gestão financeira, mediante e verificadas determinadas situações, indica/aconselha/apela/exorta os órgãos controlados a seguir determinada via em ordem a suprir ou corrigir as mesmas ou evitar o seu registo no futuro³⁵⁹. Assim sendo, as

³⁵⁶ Cfr., art. 41º, nº 2 da Lei nº 98/97, de 26 de agosto.

³⁵⁷ Cfr., *Manual de Auditoria Princípios Fundamentais do Tribunal de Contas*. Os parágrafos de ênfase não são adequados para suprir faltas de esclarecimentos ou de informações no relato financeiro, nem são uma alternativa ou substituto de um juízo favorável com reservas, p. 107. Disponível em https://www.tcontas.pt/pt-pt/NormasOrientacoes/ManuaisTC/Documents/mapf_20161107.pdf [Consultado em 5-11-2019].

³⁵⁸ Cfr., ADRIANO MOREIRA, “Conceitos operacionais”, in *Polis*, vol. I, Ed. Verbo, 1983. Págs. 1062-1063. FERREIRA, Silvestre Pinheiro, *Prelecções*, Ed. IN-CM, Lisboa, 1996. Pág.43. Citado por TAVARES, José F.F. “Reflexões sobre o conceito, a natureza e o regime das recomendações do Tribunal de Contas”. In *Separata de estudos em homenagem a Cunha Rodrigues*, 2001, p. 722.

³⁵⁹ Cfr., JOSÉ F. F. TAVARES, “Reflexões sobre o conceito, a natureza e o regime das recomendações do Tribunal de Contas”, in *Separata de estudos em homenagem a Cunha Rodrigues*, 2001, p. 723.

recomendações do Tribunal de Contas auxiliam para garantir, assegurar e contribuir para o melhor exercício da atividade administrativa e financeira pública³⁶⁰.

De igual modo a Lei nº 98/97, de 26 de agosto, antevê, em diversos artigos, o poder de este Tribunal *elaborar recomendações*, no decorrer da sua atividade à AR ou ao Governo, de forma a ser supridas as deficiências de gestão orçamental, tesouraria, dívida pública e património, assim como de organização e funcionamento dos serviços³⁶¹.

A natureza das recomendações é a sua essência, a sua constituição intrínseca, a sua estrutura essencial³⁶². Como bem atestam, uma recomendação do TC não é uma decisão, também não é um parecer, é um ato de um órgão público³⁶³ contendo um *juízo*³⁶⁴ discutível, sobre determinado ato ou situação, mas que cumpre ainda um pedido, mostra um ou vários caminhos a seguir pelo(s) seu(s) destinatário(s), em ordem a suprir, corrigir as mesmas ou até a evitar a sua ocorrência no futuro³⁶⁵.

Em segundo lugar, uma recomendação do TC é um ato de um Tribunal, o Tribunal de Contas. Não é um ato jurisdicional em que se diz o Direito e segundo o Direito, mas sim uma função que se traduz em garantir que os atos praticados no exercício dela e da sua atividade sejam ajustados aos objetivos que visam atingir e as normas e critérios a que deve obedecer³⁶⁶.

Assim sendo, uma recomendação do Tribunal de Contas é um ato externo de um Tribunal (do Tribunal de Contas) corolário do desempenho da sua função de controlo, representando a sua posição sobre determinados atos ou situações referentes à atividade financeira pública que precisam de medidas corretivas e para as quais se indicam um ou mais vias, tendo em vista a melhor prossecução do interesse

³⁶⁰ Cfr., JOSÉ F. F. TAVARES, “Reflexões sobre o conceito, a natureza e o regime das recomendações do Tribunal de Contas”, in *Separata de estudos em homenagem a Cunha Rodrigues*, 2001, p. 723.

³⁶¹ Cfr., refere no n.º 3 do art. 41º da Lei 98/97, de 26 de agosto, no relatório e Parecer sobre a Conta Geral do Estado podem ainda ser formuladas recomendações à Assembleia da República ou ao Governo.

³⁶² Cfr., JOSÉ F. F. TAVARES, “Reflexões sobre o conceito, a natureza e o regime das recomendações do Tribunal de Contas”, in *Separata de estudos em homenagem a Cunha Rodrigues*, 2001, p. 724.

³⁶³ Órgão público tribunal de contas órgão de soberania.

³⁶⁴ Cfr., *Manual de Auditoria Princípios Fundamentais do Tribunal de Contas*, p. 106, juízo de auditoria, juízo de auditoria, expresso, claramente, num relatório escrito de auditoria, o qual inclui a respetiva fundamentação, como adequado ao tipo de auditoria. Disponível em https://www.tcontas.pt/pt-pt/NormasOrientacoes/ManuaisTC/Documents/mapf_20161107.pdf, [Consultado em 18-11-2019]

³⁶⁵ Cfr., JOSÉ F. F. TAVARES, “Reflexões sobre o conceito, a natureza e o regime das recomendações do Tribunal de Contas”, in *Separata de estudos em homenagem a Cunha Rodrigues*, 2001, p. 723.

³⁶⁶ Cfr., JOSÉ F. F. TAVARES, “Reflexões sobre o conceito, a natureza e o regime das recomendações do Tribunal de Contas”, in *Separata de estudos em homenagem a Cunha Rodrigues*, 2001, pp. 728-729.

público³⁶⁷. Por último, as recomendações do Tribunal de Contas podem cair sobre atos e contratos³⁶⁸ ou sobre a organização, o funcionamento e a atividade, completamente considerados, das entidades sujeitas ao seu controlo³⁶⁹.

As recomendações correspondem a ordens ou instruções que os destinatários das mesmas, tem o dever de as acatar ou acolher, tendo em consideração o seu conteúdo. Por seu turno, este dever pode ou não ser cumprido, caso ocorram situações que o justifiquem, daí o dever da fundamentação, em qualquer caso haverá sempre lugar a responsabilidade, que poderá ser política, criminal, civil, social, disciplinar ou financeira³⁷⁰. Por sua vez, as recomendações compreendem uma maior responsabilização de todas as entidades intervenientes³⁷¹. Assim sendo, as recomendações são uma forma útil e exigente do exercício do controlo, do ponto de vista de quem controla e de quem é controlado com todos as consequências positivas para os beneficiários – cidadãos, *maxime*, os cidadãos contribuintes³⁷².

A tipologia das recomendações que o parecer do TC refere são: a Legalidade e regularidade, Correção dos valores apresentados na Conta, economia, eficiência e eficácia da gestão, fiabilidade dos sistemas de controlo interno e outras³⁷³.

3.3 AS ÊNFASES E AS RECOMENDAÇÕES: ESTUDO COMPARADO DA SUA EFICÁCIA DOS ÚLTIMOS 10 ANOS

Neste estudo abordaremos o grau de acolhimento, em seguida de forma mais particular as recomendações não acolhidas pela AR e ou Governo³⁷⁴.

³⁶⁷ Cfr., JOSÉ F. F. TAVARES, “Reflexões sobre o conceito, a natureza e o regime das recomendações do Tribunal de Contas”, in *Separata de estudos em homenagem a Cunha Rodrigues*, 2001, p. 729.

³⁶⁸ Cfr., art. 44º da Lei nº 98/97, de 26 de agosto.

³⁶⁹ Cfr., art. 41º, nº 3 da Lei 98/97, de 26 de agosto.

³⁷⁰ Cfr., JOSÉ F. F. TAVARES, “Reflexões sobre o conceito, a natureza e o regime das recomendações do Tribunal de Contas”, in *Separata de estudos em homenagem a Cunha Rodrigues*, 2001, pp. 731 e 732. Lei 98/97 art. 62º.

³⁷¹ Cfr., JOSÉ F. F. TAVARES, “Reflexões sobre o conceito, a natureza e o regime das recomendações do Tribunal de Contas”, in *Separata de estudos em homenagem a Cunha Rodrigues*.2001, p. 734.

³⁷² Cfr., JOSÉ F. F. TAVARES, “Reflexões sobre o conceito, a natureza e o regime das recomendações do Tribunal de Contas”, in *Separata de estudos em homenagem a Cunha Rodrigues*, 2001, p. 734.

³⁷³ Cfr., Disponível em <https://www.tcontas.pt/pt/actos/parecer-cge/2010/pcge2010.pdf>, p. 370. [Consultado em 5-11-2019].

³⁷⁴ Salientamos que não há recomendações à AR, são sempre dirigidas ao Governo. No entanto, no Parecer da CGE de 2007 refere 3 recomendações dirigidas à AR, assim como no ano de 2010 também foi dirigida uma

No sentido de serem superados os problemas que, de modo estrutural e recorrente, que afetam a fiabilidade da Conta, o Tribunal tem vindo a formular nos seus pareceres recomendações à Assembleia da República e ao Governo, consequentemente apresentamos um resumo geral com o grau de acolhimento das recomendações de 2007 a 2017, para uma melhor apreciação e compreensão global.

O quadro resume do *acolhimento das recomendações* do PCGE de 2007 a 2017.

Ano económico	Total	Totalmente acolhidas	Parcialmente acolhidas	Não acolhidas	Prejudicadas
2007	137	53	55	29	
2008	98	33	46	19	
2009	81	31	36	14	
2010	83	17	43	19	4
2011	70	15	25	24 ³⁷⁵	6
2012	69	9	23	33 ³⁷⁶	4
2013	84	18	37	29	
2014	80	14	38	25	3
2015	86	11	35	37	3
2016	95	8	49	35	3
2017	103	6	51 ³⁷⁷	27	19

recomendação. A natureza, das tipologias das recomendações dirigidas a AR foram particularmente sobre a Legalidade e regularidade. Parecer de 2007, p. 242. <https://www.tcontas.pt/pt-pt/ProdutosTC/PareceresTribunalContas/ParecerCGE/Documents/Ano%20econ%C3%B3mico%20de%202007/pcge2007.pdf>. Parecer de 2010, p. 370. <https://www.tcontas.pt/pt-pt/ProdutosTC/PareceresTribunalContas/ParecerCGE/Documents/Ano%20econ%C3%B3mico%20de%202010/pcge2010.pdf>. [consultado em 19-11-2019].

³⁷⁵ Recomendações não acolhidas que vem de sendo reiteradas desde 2008. Disponível em, <https://www.tcontas.pt/pt-pt/ProdutosTC/PareceresTribunalContas/ParecerCGE/Documents/Ano%20econ%C3%B3mico%20de%202011/pcge2011.pdf> [Consultado em 05-11-2019].

³⁷⁶ Recomendações não acolhidas que vem sendo reiteradas desde 2009. Disponível em, <https://www.tcontas.pt/pt-pt/ProdutosTC/PareceresTribunalContas/ParecerCGE/Documents/Ano%20econ%C3%B3mico%20de%202012/pcge2012.pdf> [Consultado em 05-11-2019].

³⁷⁷ Cfr., Parecer do relatório de 2017 p. 246. Disponível em <https://www.tcontas.pt/pt-pt/ProdutosTC/PareceresTribunalContas/ParecerCGE/Documents/Ano%20econ%C3%B3mico%20de%202017/pcge2017.pdf> [consultado em 25-11-2019].

Legislatura: X Sessão Legislativa: Conta Geral do Estado de 2007

O relatório afirma, uma *avaliação global* da sequência dada às recomendações, dado que estas recomendações foram acolhidas na sua maioria, total ou parcial, das recomendações que formulou nos Pareceres sobre as Contas de 2004 e 2005. Insiste, no entanto, a necessidade de ser dada continuidade à implementação das recomendações parcialmente acolhidas, bem como especial atenção às recomendações não acolhidas no sentido de se caminhar para umas contas públicas fidedignas e transparentes e para uma melhor gestão dos dinheiros públicos. O Tribunal considera que há ainda um longo caminho a percorrer, para que a CGE possa dar uma imagem verdadeira e apropriada da atividade financeira e patrimonial do Estado. Neste parecer formulou um conjunto de 81 recomendações, parte das quais já efetuadas em pareceres anteriores³⁷⁸.

No anexo A na figura a) reflete o grau de acolhimento das recomendações feitas pelo Tribunal de Contas no PCGE³⁷⁹.

No anexo A na figura b) representa as recomendações não implementadas especificando as tipologias³⁸⁰.

Por sua vez, para consulta no anexo A Quadro 1 colocamos as recomendações não acolhidas pela Administração Central (Governo e aos Serviços) (26 recomendações) e as respetivas tipologias. Em 2007 foram dirigidas à AR 3 recomendações³⁸¹

³⁷⁸ Cfr., relatório do PCGE de 2007, p. 251. Disponível em, <https://www.tcontas.pt/pt-pt/ProdutosTC/PareceresTribunalContas/ParecerCGE/Documents/Ano%20econ%C3%B3mico%20de%202007/pcge2007.pdf>. [Consultado em 04-11-2019].

³⁷⁹ De acordo com o relatório as recomendações das 146, apenas se encontram refletidas 137, uma vez que as restantes 9 se encontram ultrapassadas por extinção do respetivo objeto no PCGE de 2005. Parecer da Conta Geral do Estado de 2007, p. 241. Disponível em <https://www.tcontas.pt/pt-pt/ProdutosTC/PareceresTribunalContas/ParecerCGE/Documents/Ano%20econ%C3%B3mico%20de%202007/pcge2007.pdf> [Consultado em 19-11-2019].

³⁸⁰ As tipologias, a maioria respeita a observações de: *Legalidade e regularidade*, de Correção dos valores apresentados na Conta e de *Fiabilidade dos sistemas de controlo interno*.

³⁸¹ Cfr., relatório do Parecer de 2007, p. 242. Disponível em <https://www.tcontas.pt/pt-pt/ProdutosTC/PareceresTribunalContas/ParecerCGE/Documents/Ano%20econ%C3%B3mico%20de%202007/pcge2007.pdf> [Consultado em 19-11-2019].

Legislatura: X Sessão Legislativa: Conta Geral do Estado de 2008

O relatório do PCGE refere que as recomendações foram acolhidas na sua maioria, total ou parcialmente, fazendo uma avaliação global. considera que há ainda um longo caminho a percorrer para que a Conta Geral do Estado possa dar uma imagem verdadeira e apropriada da atividade financeira e patrimonial do Estado. Neste Parecer foram formuladas m conjunto de 83 recomendações, formuladas no PCGE de 2008 (57 da AC e 26 da SS.) parte das quais já efetuadas em pareceres anteriores, certo de que serão assumidas como uma prioridade pela AR e pelo Governo³⁸². As recomendações formuladas no relatório do PCGE do ano de 2008.

Anexo B na figura c) refere o grau de acolhimento das recomendações³⁸³.

Anexo B na figura d) representa as recomendações não implementadas especificando as tipologias³⁸⁴.

As recomendações não acolhidas encontram-se organizadas por tipologia para consulta no anexo B Quadro 1.

As recomendações formuladas no relatório do PCGE do ano de 2008 para consulta no anexo B Quadro 2.

Legislatura: X Sessão Legislativa: Conta Geral do Estado de 2009

O relatório do PCGE refere uma avaliação global positiva da sequência dada às recomendações formuladas no PCGE do Estado de 2007, tendo-se constatado que as mesmas foram acolhidas e executadas na sua maioria, total ou parcialmente (83%), facto que se regista. No entanto, para que a CGE possa evidenciar com verdade, rigor e transparência a atividade financeira e patrimonial do Estado, muito há ainda a fazer. O Tribunal, expressa a necessidade de ser dado cumprimento às recomendações não acolhidas e de se prosseguir com a implementação das recomendações parcialmente acolhidas,

³⁸² *Cfr.*, relatório do PCGE de 2008, síntese p. 6, acolhimento das recomendações p. 283. Disponível em, <https://www.tcontas.pt/pt-pt/ProdutosTC/PareceresTribunalContas/ParecerCGE/Documents/Ano%20econ%C3%B3mico%20de%202008/pcge2008.pdf> [Consultado em 04-11-2019].

³⁸³ No quadro seguinte encontra-se refletida a situação de 98 das 100 recomendações formuladas pelo Tribunal no PCGE de 2006, uma vez que as restantes duas se encontram ultrapassadas por extinção do respetivo objeto. Relatório do PCGE, p. 283.

³⁸⁴ Relativamente às recomendações não implementadas, a maioria respeita a observações de Legalidade e regularidade e de Correção dos valores apresentados na Conta. Relatório do PCGE de 2008, p. 283. Disponível em <https://www.tcontas.pt/pt-pt/ProdutosTC/PareceresTribunalContas/ParecerCGE/Documents/Ano%20econ%C3%B3mico%20de%202008/pcge2008.pdf> [Consultado em 04/11/2019].

tendo em vista alcançar uma maior fiabilidade, fidedignidade, integralidade e transparência das contas públicas³⁸⁵.

O Tribunal formula neste Parecer de 2009, 70 recomendações, sendo 46 da Administração Central e 24 da Segurança Social. Embora, algumas delas já efetuadas em Pareceres anteriores, na esperança do seu acolhimento e execução pela Assembleia da República e pelo Governo³⁸⁶.

Anexo C na figura e) refere o grau de acolhimento das recomendações³⁸⁷.

Anexo C na figura f) apresenta a avaliação do acolhimento das mesmas recomendações, de acordo com a sua tipologia 2009.

As recomendações não acolhidas pela Administração Central, ver o anexo C Quadro 1.

Recomendações expressas no Parecer da Conta do Estado de 2009, ver o anexo C Quadro 2.

Legislatura: XII Sessão Legislativa: Conta Geral do Estado de 2010

O relatório do PCGE refere uma satisfação em relação ao grau de acolhimento das recomendações com base³⁸⁸, que 72,3% das recomendações feitas pelo Tribunal no Parecer de 2008 (ou anteriores) foram acolhidas pela Assembleia da República e/ou pelo Governo, facto que se regista com satisfação³⁸⁹.

³⁸⁵ Cfr., relatório do PCGE de 2009, p. 6. Disponível em, <https://www.tcontas.pt/pt-pt/ProdutosTC/PareceresTribunalContas/ParecerCGE/Documents/Ano%20econ%C3%B3mico%20de%202009/pcge2009.pdf> [Consultado em 04-11-2019].

³⁸⁶ Cfr., relatório do PCGE de 2009, p. 6. Disponível em, <https://www.tcontas.pt/pt-pt/ProdutosTC/PareceresTribunalContas/ParecerCGE/Documents/Ano%20econ%C3%B3mico%20de%202009/pcge2009.pdf> [Consultado em 04-11-2019].

³⁸⁷ A figura apresenta o grau de acolhimento do total de 81 recomendações formuladas pelo TC no RPGE de 2007. Verificando-se que a tipologia que apresenta maior número de recomendações é: *a correção dos valores apresentados na CGE, com 32*, seguida da *legalidade e regularidade, com 20*. Relatório do PCGE de 2009, p. 275. referência das 14 recomendações por acolher, 8 delas dizem respeito à Segurança Social e 6 recomendações são da Administração Central.

³⁸⁸ Em relação ao grau de grau de acolhimento das 83 recomendações constantes do Parecer sobre a CGE de 2008, das quais 57 dizem respeito à Administração Central e 26 à Segurança Social. Das recomendações formuladas, 4 encontram-se prejudicadas por aprovação superveniente de norma legal reguladora. No que respeita ao Parecer sobre a CGE de 2007, das recomendações não reiteradas em 2008, encontram-se por acolher 2. Relatório do PCGE de 2010, p. 369.

³⁸⁹ Grande parte das recomendações de 2008 (72,3%) foi já acolhida, total (20,5%) ou parcialmente (51,8%), encontrando-se 19 recomendações por acolher, das quais 7 dizem respeito à segurança social. Das

O Parecer refere que existem recomendações por acolher dos anos anteriores que, em regra, vêm sendo reiteradas dos pareceres sobre as CGE, sem que as respostas dos consecutivos responsáveis governamentais apresentem justificação aceitável para não corrigirem as deficiências que motivaram essas recomendações. Avaliação do acolhimento do conjunto de recomendações formuladas pelo TC nos vários pareceres sobre a CGE tem sempre por sustentação os resultados das auditorias e das ações de controlo realizadas para a elaboração deste Parecer, complementadas com a informação prestada pelas respetivas tutelas sobre o seu acolhimento³⁹⁰.

No presente Parecer formulam-se 69 recomendações com vista à correção dos erros e deficiências assinalados e no sentido de melhorar a fiabilidade e o rigor da CGE, com a convicção do seu acolhimento pela Assembleia da República e pelo Governo³⁹¹.

No Parecer sobre a CGE de 2009 do total de 70 recomendações, 46 incidem sobre a Administração Central e 24 dizem respeito à Segurança Social³⁹².

Anexo D na figura g) refere o grau de acolhimento das recomendações.

As recomendações não acolhidas na Administração Central e na Assembleia da República. Consultar anexo D Quadro 1.

No Parecer sobre a CGE de 2009 do total de 70 recomendações, 46 incidem sobre a Administração Central e 24 dizem respeito à Segurança Social. Consultar anexo D Quadro 2.

O Tribunal do PCGE emite um *juízo*³⁹³ globalmente favorável sobre a legalidade da execução orçamental da AC. Em 2010 no relatório surge realce para as *ênfases* relativamente à observância dos

recomendações não acolhidas de 2007, uma diz respeito à Administração Central e outra à segurança social. Relatório do PCGE de 2010, pp. 12 e 369.

³⁹⁰ Cfr., relatório do PCGE de 2010, p. 369. Disponível em <https://www.tcontas.pt/pt-pt/ProdutosTC/PareceresTribunalContas/ParecerCGE/Documents/Ano%20econ%C3%B3mico%20de%202010/pcge2010.pdf> [Consultado em 05-11-2019].

³⁹¹ Cfr., síntese do relatório do PCGE de 2010, p. VII. Neste relatório verificamos uma recomendação dirigida a AR., apesar da mesma não ser objeto de recomendações Parecer de 2010, p. 370. Disponível em, <https://www.tcontas.pt/pt-pt/ProdutosTC/PareceresTribunalContas/ParecerCGE/Documents/Ano%20econ%C3%B3mico%20de%202010/pcge2010.pdf> [Consultado em 05-11-2019].

³⁹² Cfr., relatório do PCGE, p. 370. No presente Parecer formulam-se 69 recomendações com vista à correção dos erros e deficiências assinalados e no sentido de melhorar a fiabilidade e o rigor da CGE, com a convicção do seu acolhimento pela Assembleia da República e pelo Governo. p. 12.

³⁹³ De acordo com *Manual de Auditoria e Princípios Fundamentais do Tribunal de Contas*, refere que Juízo favorável com reservas - sempre que se tiver verificado qualquer limitação do âmbito da auditoria ou detetado

princípios da anualidade, da universalidade, da especificação, do cabimento prévio e da unidade de tesouraria, e da não aplicação integral da reforma da contabilização das receitas³⁹⁴. Quanto à correção financeira reservas sobre a fiabilidade e integralidade dos valores inscritos no CGE³⁹⁵.

Legislatura: XII Sessão Legislativa: Conta Geral do Estado de 2011

Na síntese do PCGE de 2011 refere que 57,1% das recomendações formuladas no Parecer de 2009 foram acolhidas pela Assembleia da República e/ou pelo Governo, o que se regista com apreço³⁹⁶.

O Tribunal formula um juízo globalmente favorável sobre a legalidade da execução orçamental da AC. Com ênfase quanto à observância dos princípios da anualidade, da universalidade, da não compensação, da especificação, do cabimento prévio e da unidade de tesouraria. Referência também para a não aplicação integral da reforma da contabilização das receitas; formula reservas quanto à correção da CGE incluindo a da CSS³⁹⁷.

Neste Parecer formulam-se 82 recomendações, sendo 47 referentes a AC e 35 da SS, tendo em vista a correção dos erros e deficiências assinalados e a melhoria da fiabilidade e do rigor da CGE, com a convicção do seu acolhimento pela Assembleia da República e pelo Governo³⁹⁸.

erros, omissões ou deficiências materialmente relevantes relacionados com a legalidade e regularidade das operações examinadas, fiabilidade do sistema de controlo interno e consistência e integralidade do relato financeiro, e os auditores concluíam que os efeitos das situações identificadas não são tão generalizados nem significativos que ponham em causa a fiabilidade das demonstrações financeiras no seu todo; pp. 106 e 107. https://www.tcontas.pt/pt-pt/NormasOrientacoes/ManuaisTC/Documents/mapf_20161107.pdf, [consultado dia 19-11-2019].

³⁹⁴ Cfr., síntese do relatório do PCGE de 2010. Disponível em, <https://www.tcontas.pt/pt-pt/ProdutosTC/PareceresTribunalContas/ParecerCGE/Documents/Ano%20econ%C3%B3mico%20de%202010/pcge2010.pdf> [Consultado em 05-11-2019].

³⁹⁵ Cfr., relatório do PCGE de 2010, p. 413. Disponível em, <https://www.tcontas.pt/pt-pt/ProdutosTC/PareceresTribunalContas/ParecerCGE/Documents/Ano%20econ%C3%B3mico%20de%202010/pcge2010.pdf> [Consultado em 05-11-2019].

³⁹⁶ Cfr., relatório do PCGE de 2011, p. 14. Disponível em, <https://www.tcontas.pt/pt-pt/ProdutosTC/PareceresTribunalContas/ParecerCGE/Documents/Ano%20econ%C3%B3mico%20de%202011/pcge2011.pdf> [Consultado em 05-11-2019].

³⁹⁷ Cfr., relatório do PCGE de 2011, p. 15. Disponível em, <https://www.tcontas.pt/pt-pt/ProdutosTC/PareceresTribunalContas/ParecerCGE/Documents/Ano%20econ%C3%B3mico%20de%202011/pcge2011.pdf> [Consultado em 05-11-2019].

³⁹⁸ Cfr., relatório do PCGE de 2011, p. 12. Disponível em, <https://www.tcontas.pt/pt-pt/ProdutosTC/PareceresTribunalContas/ParecerCGE/Documents/Ano%20econ%C3%B3mico%20de%202011/pcge2011.pdf> [Consultado em 05-11-2019].

Anexo E na figura h) refere o grau de acolhimento das recomendações³⁹⁹: 70 recomendações formuladas, 46 são da Administração Central e 24 da Segurança Social⁴⁰⁰.

As recomendações não acolhidas pela Administração Central, para consulta anexo E Quadro 1.

As recomendações formuladas no Parecer da Conta do Estado de 2011, para consulta anexo E Quadro 2.

Legislatura: XII Sessão Legislativa: Conta Geral do Estado de 2012

Na síntese do relatório do PCGE de 2012 o Tribunal refere que 52,2% das recomendações formuladas no Parecer de 2010 à Assembleia da República e/ou ao Governo, foram acolhidas ou consideradas ultrapassadas, o que se regista com apreço. O Tribunal formula um juízo globalmente favorável sobre a legalidade da execução orçamental da Administração Central, por sua vez, com ênfases quanto ao cumprimento de certos princípios orçamentais; formula reservas quanto à correção financeira da CGE.

O Tribunal formula um juízo globalmente favorável sobre a legalidade da execução orçamental da AC, mas com ênfase quanto à observância dos princípios da anualidade, da unidade e universalidade, da não compensação, da não consignação, da especificação, do cabimento prévio e da unidade de tesouraria. Referência também para a não aplicação integral da reforma da contabilização das receitas e do POCP. Formula reservas quanto à correção financeira da CGE⁴⁰¹.

Neste Parecer formulam-se neste Parecer 77 recomendações, contributo deste Tribunal para a correção dos erros e deficiências assinalados e para a melhoria da fiabilidade e do rigor da CGE, esperando o seu acolhimento pela Assembleia da República e pelo Governo.

Das recomendações formuladas no PCGE de, 69 recomendações no Parecer sobre a CGE de 2010, 46 são da Administração Central, 20 da Segurança Social e 3 são referentes à consolidação das contas⁴⁰².

³⁹⁹ O grau de acolhimento das 70 recomendações formuladas no Parecer sobre a CGE de 2009, 46 são da Administração Central e 24 da Segurança. Relatório do PCGE 2011, p. 391.

⁴⁰⁰ Das recomendações do PCGE de 2008 e não reiteradas no ano de 2009, encontram-se por acolher 4., de acordo com o relatório enunciam-se as recomendações que o Tribunal considera não acolhidas e fundamenta-se tal avaliação depois de apreciadas as justificações apresentadas pelas respetivas tutelas sobre o assunto. Das recomendações formuladas prejudicadas. Encontram-se prejudicadas por aprovação superveniente de norma legal.

⁴⁰¹ Cfr., relatório do Parecer de 2012, p. 397. Disponível em, <https://www.tcontas.pt/pt-pt/ProdutosTC/PareceresTribunalContas/ParecerCGE/Documents/Ano%20econ%C3%B3mico%20de%202012/pcge2012.pdf> [Consultado em 05-11-2019].

⁴⁰² Adicionalmente, faz-se o acompanhamento das recomendações formuladas no Parecer sobre a CGE de 2009, não reiteradas no Parecer sobre a CGE de 2010 e não acolhidas ou implementadas em 2011.

Anexo F na figura i) refere o grau de acolhimento das recomendações⁴⁰³.

As recomendações não acolhidas pela Administração Central, para consulta anexo F Quadro 1.

As recomendações formuladas neste Parecer, para consulta anexo F Quadro 2.

Legislatura: XII Sessão Legislativa: Conta Geral do Estado de 2013

Na síntese do relatório do PCGE refere que 65% das recomendações formuladas no Parecer de 2011 à Assembleia da República e/ou ao Governo, foram acolhidas total ou parcialmente, o que se regista com apreço. A apreciação do Tribunal sobre o acolhimento das 82 recomendações formuladas no Parecer sobre a CGE de 2011 tem por base os resultados das auditorias e demais ações de controlo realizadas no âmbito do presente Parecer, para além do exame da informação prestada pelos destinatários⁴⁰⁴. É também atualizada a apreciação sobre o acolhimento das duas recomendações formuladas no Parecer sobre a CGE de 2010, não reiteradas no Parecer sobre a CGE de 2011 nem acolhidas até 2012⁴⁰⁵, p. 363. PCGE.

Por sua vez, neste Parecer formulam-se 86 recomendações, contributo deste Tribunal para a correção dos erros e deficiências assinalados e para a melhoria da fiabilidade e do rigor da CGE. Anexo 14.

Anexo G na figura j) refere o grau de acolhimento das recomendações⁴⁰⁶.

As recomendações não acolhidas pela Administração Central, para análise anexo G Quadro 1.

As recomendações formuladas no Parecer de 2013, 86 recomendações, para análise anexo G Quadro 2.

⁴⁰³ Das 69 recomendações formuladas no Parecer sobre a CGE de 2010, 46 incidem sobre a Administração Central, 20 sobre a Segurança Social e 3 dizem respeito à consolidação das contas. O quadro seguinte sintetiza o seu grau de acolhimento. Relatório do PCGE de 2012, p. 397. Disponível em, <https://www.tcontas.pt/pt-pt/ProdutosTC/PareceresTribunalContas/ParecerCGE/Documents/Ano%20econ%C3%B3mico%20de%202012/pcge2012.pdf> [Consultado em 05-11-2019].

⁴⁰⁴ Governo, Ministra de Estado e das Finanças e dos Ministros da solidariedade, Emprego e Segurança Social e da Saúde.

⁴⁰⁵ *Cfr.*, relatório do PCGE de 2013, p. 363. Disponível em, <https://www.tcontas.pt/pt-pt/ProdutosTC/PareceresTribunalContas/ParecerCGE/Documents/Ano%20econ%C3%B3mico%20de%202013/pcge2013.pdf> [Consultado em 05-11-2019].

⁴⁰⁶ *Cfr.*, PCGE de 2013, p. 363. Disponível em, <https://www.tcontas.pt/pt-pt/ProdutosTC/PareceresTribunalContas/ParecerCGE/Documents/Ano%20econ%C3%B3mico%20de%202013/pcge2013.pdf> [Consultado em 05-11-2019].

No *juízo* o Tribunal formula ênfases da *legalidade* - Permanece por aplicar a reforma da contabilização das receitas estando em falta a ligação dos sistemas próprios ao de contabilização orçamental e a responsabilização efetiva das entidades administradoras; A conta dos fluxos financeiros continua a não desempenhar o papel que lhe cabe no controlo das contas do Estado, por não comportar a totalidade dos movimentos correspondentes; O relatório do Governo que integra a CGE é omissivo em matérias relevantes; Os princípios da anualidade, da unidade e universalidade, da não compensação, da não consignação, da especificação, do cabimento prévio e da unidade de tesouraria não são aplicados em todas as situações. Na *Correção financeira*, a omissão de disponibilidades dos organismos da administração central nos saldos da contabilidade orçamental, com destaque para o Fundo de Estabilização Tributário. Entre outros⁴⁰⁷.

Legislatura: XII, Sessão Legislativa: Conta Geral do Estado de 2014

Na síntese do relatório do PCGE refere que das recomendações formuladas no Parecer de 2012 à Assembleia da República e/ou ao Governo, foram acolhidas total ou parcialmente, o que se regista com apreço. Confirmou-se a correção, total ou parcial, das deficiências que fundamentaram 55 recomendações (65%), continuando as restantes 25 (31%) por cumprir; das recomendações analisadas, 3 consideraram-se prejudicadas por alteração das circunstâncias que as motivaram. *Uma parte significativa das recomendações não acolhidas tem vindo a ser reiterada nos sucessivos PCGE sem que tenham sido apresentadas, pelos responsáveis, justificações aceitáveis para a não correção das deficiências apontadas.*

O Tribunal apreciou o acolhimento das 77 recomendações formuladas no Parecer sobre a CGE de 2012. Atualiza-se, também, a apreciação sobre o acolhimento de 3 recomendações formuladas no PCGE de 2011, não reiteradas no PCGE de 2012 e não acolhidas até 2013, que perfaz 80 recomendações.

O Parecer da Conta do Estado de 2014, formula no total de 95 recomendações, das quais 55 da Administração Central e 40 da Segurança Social.

Anexo H na figura k) refere o grau de acolhimento das recomendações⁴⁰⁸.

Das recomendações não acolhidas pela Administração Central, para análise anexo H Quadro 1.

⁴⁰⁷ *Cfr.*, relatório do PCGE de 2013, p. 417. Disponível em, <https://www.tcontas.pt/pt-pt/ProdutosTC/PareceresTribunalContas/ParecerCGE/Documents/Ano%20econ%C3%B3mico%20de%202013/pcge2013.pdf> [Consultado em 05-11-2019].

⁴⁰⁸ *Cfr.*, relatório do PCGE de 2014, p. 381. Disponível em, <https://www.tcontas.pt/pt-pt/ProdutosTC/PareceresTribunalContas/ParecerCGE/Documents/Ano%20econ%C3%B3mico%20de%202014/pcge2014.pdf> [Consultado em 05-11-2019].

O Parecer da Conta do Estado de 2014, formula no total de 95 recomendações, para análise anexo H Quadro 2.

O Tribunal formula *ênfases* pela não aplicação da reforma da contabilização das receitas, pelas deficiências na conta dos fluxos financeiros, na contabilização das disponibilidades e no cumprimento de princípios orçamentais. Assinala, finalmente, uma limitação de âmbito por a CGE não incluir a receita e a despesa de nove entidades, incluindo o Fundo de Resolução⁴⁰⁹.

Legislatura: XIII, Sessão Legislativa: Conta Geral do Estado de 2015

Na síntese, do relatório do PCGE refere que 53,5% das recomendações formuladas no Parecer de 2013 à Assembleia da República e/ou ao Governo, foram acolhidas total ou parcialmente, facto que se regista de modo positivo⁴¹⁰.

O Tribunal efetuou a avaliação do acolhimento das 86 recomendações formuladas no PCGE 2013, foram corrigidas, total ou parcialmente, as deficiências que motivaram 46 recomendações (53,5%); permanecem por cumprir 37 (43,0%) e 3 foram consideradas prejudicadas por alteração das circunstâncias que as fundamentaram. Parte significativa das deficiências não corrigidas tem sido reiteradamente objeto de recomendações nos PCGE, dado não terem sido apresentadas justificações atendíveis para o seu não acolhimento⁴¹¹.

Neste PCGE de 2015 formulam-se 98 recomendações, 55 dizem respeito à AC e 43 à SS. contributo deste Tribunal para a correção dos erros e deficiências assinalados e para a melhoria da fiabilidade e do rigor da CGE.

Anexo I na figura l) refere o grau de acolhimento das recomendações⁴¹².

Recomendações não acolhidas pela Administração Central, para análise anexo I Quadro 1.

Recomendações formuladas no Parecer da Conta do Estado de 2015, para análise anexo I Quadro 2.

⁴⁰⁹ Cfr., relatório do Parecer de 2014, p. 436. Disponível em, <https://www.tcontas.pt/pt-pt/ProdutosTC/PareceresTribunalContas/ParecerCGE/Documents/Ano%20econ%C3%B3mico%20de%202014/pcge2014.pdf> [Consultado em 05-11-2019].

⁴¹⁰ Cfr., p. 402 disponível em, <https://www.tcontas.pt/pt-pt/ProdutosTC/PareceresTribunalContas/ParecerCGE/Documents/Ano%20econ%C3%B3mico%20de%202015/pcge2015.pdf> [Consultado em 05-11-2019].

⁴¹¹ Cfr., relatório do Parecer de 2014, p. 351. Disponível em, <https://www.tcontas.pt/pt-pt/ProdutosTC/PareceresTribunalContas/ParecerCGE/Documents/Ano%20econ%C3%B3mico%20de%202014/pcge2014.pdf> [Consultado em 05-11-2019].

⁴¹² Cfr., relatório do Parecer de 2015, p. 351. Disponível em, <https://www.tcontas.pt/pt-pt/ProdutosTC/PareceresTribunalContas/ParecerCGE/Documents/Ano%20econ%C3%B3mico%20de%202015/pcge2015.pdf> [Consultado em 05-11-2019].

No *juízo* sobre a CGE o Tribunal considera que a Conta da AC está afetada por um conjunto de erros materialmente relevantes que determinaram a formulação de reservas, ênfases e uma limitação de âmbito. As *ênfases da Legalidade* - Permanece por aplicar a reforma da contabilização das receitas estando em falta a ligação dos sistemas próprios ao de contabilização orçamental e a responsabilização efetiva das entidades administradoras. Alteração sucessiva dos valores vinculativos inicialmente fixados no Quadro Plurianual; A conta dos fluxos financeiros continua a não desempenhar o papel que lhe cabe no controlo das contas do Estado; O relatório do Governo que integra a Conta Geral do Estado é omissivo em matérias relevantes; Os princípios da anualidade, da universalidade, da não compensação, da não consignação, da especificação, do cabimento prévio e da unidade de tesouraria não são observados em todas as situações em que o devem ser. *Ênfases da Correção financeira* - A comparabilidade, entre anos, da receita e da despesa não está assegurada em resultado de modificações no universo abrangido, insuficientemente explicitados no Relatório da Conta; os ativos financeiros de médio e longo prazos foram excluídos na consolidação da conta; Omissão de disponibilidades dos organismos da administração central nos saldos da contabilidade orçamental, com destaque para o Fundo de Estabilização Tributário; entre outros.

Legislatura: XIII, Sessão Legislativa: Conta Geral do Estado de 2016

Na síntese, o Tribunal considera que a Conta da Administração Central está afetada por um conjunto de erros materialmente relevantes que determinaram a formulação de reservas e ênfases nos domínios dos sistemas contabilísticos, da legalidade e da correção financeira e de uma limitação de âmbito. A CGE continua a evidenciar casos relevantes de desrespeito de princípios orçamentais, incumprimento de disposições legais que regulam a execução e a contabilização das receitas e insuficiências dos sistemas de contabilização e controlo, situações que permitem omissões materiais e a manutenção de autonomia financeira a entidades que, indevidamente registam receitas do Estado como receitas próprias.

O Tribunal avaliou o acolhimento das 95 recomendações formuladas no PCGE 2014; atualiza-se, a apreciação sobre o acolhimento de 2 recomendações formuladas no PCGE 2013 e não reiteradas no PCGE 2014. O relatório do PCGE refere que 63% das recomendações formuladas no Parecer de 2014 à A R e/ou ao Governo, foram acolhidas total ou parcialmente.

Neste Parecer da Conta do Estado no ano de 2016, formularam-se o total de 75 recomendações, sendo 45 da Administração Central e 30 da Segurança Social.

Anexo J na figura m) refere o grau de acolhimento das recomendações.

As recomendações não acolhidas pela Administração Central, consultar anexo J Quadro 1.

As recomendações formuladas no PCGE no ano de 2016, consultar anexo J Quadro 2.

Ênfases, Os princípios da anualidade; Permanece por aplicar a reforma da contabilização das receitas; Sucessivas alterações dos valores vinculativos inicialmente fixados no Quadro Plurianual; A conta dos fluxos financeiros continua a não desempenhar o papel que lhe cabe no controlo das contas do Estado; O relatório do Governo que integra a Conta Geral do Estado é omissivo em matérias relevantes⁴¹³.

A nova Lei de Enquadramento Orçamental determina que a Conta Geral do Estado de 2019 inclua demonstrações orçamentais e financeiras consolidadas, preparadas de acordo com o SNC-AP, cuja aplicação foi adiada para 01/01/2018.

O Tribunal manifesta preocupação pelo facto de entidades várias reconhecerem a impossibilidade de efetuar a transição para o SNC-AP dentro do prazo fixado e por subsistirem diversos constrangimentos e riscos que poderão pôr em causa a elaboração das referidas demonstrações orçamentais e financeiras consolidadas para os subsectores da AC e SS.

A presente Conta Geral do Estado continua, passados vinte anos, a não comportar um balanço e uma demonstração de resultados da Administração Central do Estado, devido à não aplicação integral do POCP e planos sectoriais.

Daí que as demonstrações financeiras que apresenta sejam suportadas por diferentes sistemas contabilísticos em vigor. Assim sendo, o juízo formulado não é, ainda, completamente coincidente com o modelo previsto pelas Normas Internacionais de Auditoria.

Legislatura: XIII Sessão Legislativa: Conta Geral do Estado de 2017.

O Tribunal apreciou o acolhimento das 98 recomendações formuladas no PCGE 2015 e de 5 formuladas no PCGE 2014, tendo verificado que foram acolhidas total ou parcialmente 57 (31 da Administração Central e 26 da Segurança Social.). O relatório do PCGE refere que 55% das recomendações emitidas em pareceres anteriores foram acolhidas. Foram assinalados progressos nos procedimentos de consolidação, na contabilização da receita fiscal, no registo dos fluxos financeiros das entidades da administração central, na contabilização pela Segurança Social das contribuições e quotizações, na informação relativa à despesa total financiada por fundos europeus e na quantificação da despesa fiscal.

As Recomendações formuladas no Parecer da Conta do Estado, num total de 60 recomendações, 32 são da Administração Central e 28 da Segurança Social.

Anexo K na figura n) refere o grau de acolhimento das recomendações.

⁴¹³ Cfr., relatório do Parecer de 2015, p. 411. Disponível em, <https://www.tcontas.pt/pt-pt/ProdutosTC/PareceresTribunalContas/ParecerCGE/Documents/Ano%20econ%C3%B3mico%20de%202015/pcge2015.pdf> [Consultado em 05-11-2019].

Recomendações não acolhidas pela Administração Central, consultar o anexo K Quadro 1.

As recomendações formuladas no Parecer da Conta do Estado, consultar o Anexo K Quadro 2.

Juízo da Conta Geral do Estado⁴¹⁴, o *juízo* formulado não é, ainda, completamente coincidente com o modelo previsto nas Normas Internacionais de Auditoria uma vez que a presente Conta Geral do Estado, devido à não aplicação integral do POCP e planos sectoriais, passados mais de vinte anos, continua a não comportar o balanço e demonstração de resultados da Administração Central e a informação orçamental e financeira que apresenta é ainda suportada por diferentes sistemas contabilísticos não integrados.

A Lei de Enquadramento Orçamental de 2015, após o adiamento por dois anos, determina que a Conta Geral do Estado de 2021 inclua demonstrações orçamentais e financeiras consolidadas, preparadas de acordo com o SNC-AP, que entrou em vigor, com exceções, a 01/01/2018.

O Tribunal manifesta preocupação pelos atrasos verificados e evidência constrangimentos e riscos que poderão pôr em causa a elaboração das referidas demonstrações orçamentais e financeiras consolidadas nos prazos definidos pela Lei. Paralelamente emite recomendações que vão no sentido da eliminação de muitas das fragilidades detetadas⁴¹⁵.

3.4 O GOVERNO E A IMPLEMENTAÇÃO DAS ÊNFASES E DAS RECOMENDAÇÕES DO TRIBUNAL DE CONTAS

Na análise aos relatórios nos Pareceres verificamos que o Tribunal tem vindo a formular, nos sucessivos Pareceres, recomendações à AR e ao Governo com vista à correção das deficiências e irregularidades que, quer do ponto de vista estrutural, quer do ponto de vista procedimental, afetam o rigor e a fiabilidade da Conta Geral do Estado. Particularmente, no PCGE, o Tribunal refere preocupação com as recomendações não acolhidas, no sentido de se caminhar para umas contas públicas fidedignas e transparentes e para uma melhor gestão dos dinheiros públicos⁴¹⁶.

⁴¹⁴ O Tribunal de Contas emite um juízo sobre a legalidade e a correção financeira das operações examinadas.

⁴¹⁵ *Cfr.*, relatório do PCGE de 2017, p. 243. Disponível em, <https://www.tcontas.pt/pt-pt/ProdutosTC/PareceresTribunalContas/ParecerCGE/Documents/Ano%20econ%C3%B3mico%20de%202017/pcge2017.pdf> [Consultado em 05-11-2019].

⁴¹⁶ *Cfr.*, relatório do PCGE de 2007. Disponível em, <https://www.tcontas.pt/pt-pt/ProdutosTC/PareceresTribunalContas/ParecerCGE/Documents/Ano%20econ%C3%B3mico%20de%202007/pcge2007.pdf> [Consultado em 05-11-2019].

Por sua vez, constatamos que o Governo tem algumas dificuldades na implementação das recomendações, o próprio relatório refere que a maior parte das recomendações não acolhidas, vêm sendo repetido nos pareceres seguintes sobre a CGE sem que as respostas dos sucessivos responsáveis dos governos apresentem justificação atendível para não conseguirem as deficiências que deram origem a essas recomendações.

Em regra, verificamos que o Parecer emite um *juízo* favorável sobre a legalidade da execução orçamental⁴¹⁷, com ênfases nos princípios orçamentais da lei de enquadramento orçamental⁴¹⁸, tais como princípio da anualidade.

Em relação à *tipologia das recomendações* não acolhidas relativos aos anos 2007, 2008, anos do surgimento da crise, a maioria são respeitadas as observações da Legalidade e Regularidade, de Correção dos valores e da Fiabilidade dos sistemas de controlo interno. Nos anos 2009, 2010 e 2011, Legalidade e regularidade, de Correção dos valores e da Fiabilidade dos sistemas de controlo interno e Economia eficiência e eficácia. Em 2012 as tipologias aumentam para Processo orçamental, receita, despesa, benefícios fiscais, dívida pública, Património financeiro, operações de tesouraria e fluxos financeiros do setor público empresarial. Em 2013, 2014, 2015 e 2016, alterações orçamentais, receita, despesa, mecanismos de assistência, fluxos financeiros com a U. E., património de Estado, operações de tesouraria. Em 2017 o processo orçamental, âmbito orçamental e contabilístico, fiabilidade das demonstrações orçamentais, fiabilidade dos elementos patrimoniais, sistema de controlo e gestão, por último, informação e transparência da CGE.

Na análise verificamos que as recomendações não acolhidas são em número superior às recomendações formuladas, nos anos 2007, 2008, 2009, 2010, 2016 e 2017. Sendo nos anos 2011, 2012, 2013, 2014 e 2015 as recomendações formuladas em número superior às recomendações não acolhidas.

Em relação à frequência de recomendação não acolhidas todos os anos se verificam que há um número elevado de recomendações que não são acolhidas, sem que os vários governos atendam as mesmas com fundamentação atendível⁴¹⁹. Na análise verificamos que as ênfases aparecem nos relatórios do PCGE, destacadas a partir do ano económico de 2010.

⁴¹⁷ Cfr., relatório de PCGE de 2010, 2011. Disponível em, <https://www.tcontas.pt/pt-pt/ProdutosTC/PareceresTribunalContas/ParecerCGE/Documents/Ano%20econ%C3%B3mico%20de%202010/pcge2010.pdf> [Consultado em 05-11-2019]. <https://www.tcontas.pt/pt-pt/ProdutosTC/PareceresTribunalContas/ParecerCGE/Documents/Ano%20econ%C3%B3mico%20de%202011/pcge2011.pdf> [Consultado em 17-11-2019].

⁴¹⁸ Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro, (do art. 9.º ao art. 19.º).

⁴¹⁹ Cfr., Parecer do ano de 2014, p. 381, “Uma parte significativa das recomendações não acolhidas tem vindo a ser reiterada nos sucessivos PCGE, sem que tenham sido apresentadas pelas responsáveis justificações

Verificamos que o *juízo* formulado no Parecer de 2017 revele algumas preocupações.

3.5 ANÁLISE CRÍTICA AO CONTROLO POLÍTICO PELO PARLAMENTO

No início deste estudo propusemo-nos a analisar as recomendações e as ênfases que o TC formula no relatório do Parecer à Assembleia da República e ou Governo, desde 2007 a 2017.

No Parecer de 2017 o Tribunal emite um juízo com reservas às tipologias do Orçamento e formula as respetivas recomendações no sentido de serem supridas deficiências que afetam o processo orçamental, os sistemas de controlo e a fiabilidade e transparência da Conta, entre outros.

De referir que os contextos conjunturais (a envolvente económica) influenciaram a atividade política económica e social dos países. O ano de 2007 ficou marcado pelo eclodir da crise do *subprime*⁴²⁰. Esta crise está associada ao incumprimento no segmento do crédito para aquisição de bens imobiliários concedido a clientes de maior risco⁴²¹. Em 2007, a economia mundial continuou a apresentar um forte ritmo de crescimento, A primeira grande manifestação da dimensão internacional da crise financeira deu-se no início de Agosto de 2007 com a suspensão de três fundos do banco europeu BNP Paribas, e em Janeiro de 2008 os problemas agudizaram-se com as bolsas internacionais a registarem fortes quebras que se acentuaram ao longo de todo o ano⁴²². Por sua vez, o ano de 2008 foi marcado pela transformação da crise do *subprime* do mercado imobiliário norte-americano em crise financeira e económica internacional. A contaminação da chamada economia real provocou a entrada generalizada e fortemente sincronizada das principais economias em situação de “recessão técnica” a partir do último trimestre de 2008⁴²³. Em 2008 produziu-se uma forte desaceleração da economia mundial comparativamente ao ano anterior. Nos países da União Europeia constata-se a redução do crescimento

atendíveis para a não correção das deficiências apontadas”. Disponível em, <https://www.tcontas.pt/pt-pt/ProdutosTC/PareceresTribunalContas/ParecerCGE/Documents/Ano%20econ%C3%B3mico%20de%202014/pcge2014.pdf> [Consultado em 05-11-2019].

⁴²⁰ *Cfr.*, PCGE de 2007 - Crise financeira desencadeada em 24 de julho de 2007, motivada pela concessão de empréstimos hipotecários de alto risco.

⁴²¹ *Cfr.*, PCGE do ano económico de 2007. Disponível em, <https://www.tcontas.pt/pt-pt/ProdutosTC/PareceresTribunalContas/ParecerCGE/Documents/Ano%20econ%C3%B3mico%20de%202007/pcge2007.pdf> [Consultado em 05-11-2019].

⁴²² *Cfr.*, PCGE do ano económico de 2008. Disponível em, <https://www.tcontas.pt/pt-pt/ProdutosTC/PareceresTribunalContas/ParecerCGE/Documents/Ano%20econ%C3%B3mico%20de%202008/pcge2008.pdf> [Consultado em 05-11-2019].

⁴²³ *Cfr.*, PCGE do ano económico de 2008. Disponível em, <https://www.tcontas.pt/pt-pt/ProdutosTC/PareceresTribunalContas/ParecerCGE/Documents/Ano%20econ%C3%B3mico%20de%202008/pcge2008.pdf> [Consultado em 05-11-2019].

conjunto de países, formado pela Letónia, Estónia, Irlanda, Dinamarca, Itália e Suécia, foi significativamente mais afetado pela crise, tendo todos registado taxas negativas de crescimento em 2008. Portugal não ficou isento, situou-se na fronteira dos países com um crescimento de 0%. (Parecer de 2008).

No entanto, este aparente menos mau desempenho deve ser confrontado com a realidade de o país ter tido uma das mais baixas taxas de crescimento em 2007, 1,9%, e de registar há quase uma década um crescimento sistematicamente abaixo da média europeia, consubstanciando um processo de divergência real cujas causas estão muito para além da crise atual⁴²⁴.

Desde 2007 que as recomendações são por regra um número significativo, verificamos que as recomendações não acolhidas são em número superior as recomendações formuladas nos anos 2007, 2008, 2009, 2010. Por sua vez, algumas recomendações vêm de anos anteriores sem que sejam acolhidas pelos respetivos governos e que haja alguma justificação para tal fato.

Em relação a tipologia das recomendações constatamos nas recomendações não acolhidas que incidem na sua maioria e com frequência em todos Pareceres sobre a Legalidade do Processo orçamental, Execução orçamental, Alterações orçamentais, Dívida financeira, Sistemas de gestão de controlo, Informação e transparência, Fiabilidade dos elementos e Fluxos financeiros da União Europeia, bem como do setor público empresarial.

Nos sucessivos relatórios o Tribunal de Contas reitera a necessidade e a preocupação constante de ser dada continuidade à implementação das recomendações, por forma a ter contas públicas fidedignas, transparentes e para uma melhor gestão dos dinheiros públicos⁴²⁵.

O Tribunal no relatório do PCGE de 2007 considera que há ainda um longo caminho a percorrer, para que a CGE possa dar uma imagem verdadeira e apropriada da atividade financeira e patrimonial do Estado⁴²⁶, Em 2017, no PCGE de 2017, o mesmo relatório, passado 10 anos refere que a CGE continua a evidenciar situações de desrespeito de princípios orçamentais, incumprimento de disposições legais que regulam a Execução orçamental e insuficiências dos Sistemas de contabilização e controlo.

⁴²⁴ *Cfr.*, PCGE do ano económico de 2008. Disponível em, <https://www.tcontas.pt/pt-pt/ProdutosTC/PareceresTribunalContas/ParecerCGE/Documents/Ano%20econ%C3%B3mico%20de%202008/pcge2008.pdf> [Consultado em 04-11-2019].

⁴²⁵ *Cfr.*, por exemplo no Parecer de 2007, p. 251. Disponível em, <https://www.tcontas.pt/pt-pt/ProdutosTC/PareceresTribunalContas/ParecerCGE/Documents/Ano%20econ%C3%B3mico%20de%202007/pcge2007.pdf> [consultado em 19-11-2019].

⁴²⁶ *Cfr.*, relatório do PCGE de 2007, p. 251. E na síntese p. 5. Disponível em, <https://www.tcontas.pt/pt-pt/ProdutosTC/PareceresTribunalContas/ParecerCGE/Documents/Ano%20econ%C3%B3mico%20de%202007/pcge2007.pdf> [Consultado em 04-11-2019].

O *Juízo* formulado não é, ainda, completamente coincidente com o modelo previsto nas Normas Internacionais de Auditoria. Refere que passados mais de vinte anos, continua a não comportar o balanço e demonstração de resultados da administração central e a informação orçamental e financeira que apresenta é ainda suportada por diferentes sistemas contabilísticos não integrados⁴²⁷.

O Tribunal manifesta preocupação pelos atrasos verificados e evidência constrangimentos e riscos que poderão pôr em causa a elaboração das referidas demonstrações orçamentais e financeiras consolidadas nos prazos definidos pela Lei⁴²⁸.

O Tribunal com base nas auditorias realizadas às contas da AC e da SS de 2017, revela a existência de riscos para a sustentabilidade das finanças públicas portuguesas que vão para além dos valores da Execução orçamental do ano⁴²⁹.

O Tribunal de Contas identificou a existência de atrasos significativos que têm vindo a comprometer o processo de implementação, a operacionalização da Entidade Contabilística Estado é um fator chave para a produção de uma CGE 2021 com as demonstrações financeiras consolidadas. Ainda continua ainda por regulamentar um vasto conjunto de matérias, que comprometem as metas a atingir nos próximos três anos⁴³⁰.

A Conta Geral do Estado continua a evidenciar situações de desrespeito de Princípios Orçamentais, incumprimento de disposições legais que regulam a Execução orçamental e insuficiências dos Sistemas de contabilização e controlo⁴³¹.

⁴²⁷ *Cfr.*, relatório de PCGE de 2017, *Juízo* sobre a Conta p. 1. Disponível em, <https://www.tcontas.pt/pt-pt/ProdutosTC/PareceresTribunalContas/ParecerCGE/Documents/Ano%20econ%C3%B3mico%20de%202017/pcge2017.pdf> [Consultado em 05-11-2019].

⁴²⁸ *Cfr.*, relatório de PCGE de 2017, *Juízo* sobre a Conta p. 1. Disponível em, <https://www.tcontas.pt/pt-pt/ProdutosTC/PareceresTribunalContas/ParecerCGE/Documents/Ano%20econ%C3%B3mico%20de%202017/pcge2017.pdf> [Consultado em 05-11-2019].

⁴²⁹ *Cfr.*, relatório do PCGE de 2017, p. 243, e no sumário p. VII. Disponível em, <https://www.tcontas.pt/pt-pt/ProdutosTC/PareceresTribunalContas/ParecerCGE/Documents/Ano%20econ%C3%B3mico%20de%202017/pcge2017.pdf> [Consultado em 05-11-2019].

⁴³⁰ *Cfr.*, relatório do PCGE de 2017, p. 164. Disponível em, <https://www.tcontas.pt/pt-pt/ProdutosTC/PareceresTribunalContas/ParecerCGE/Documents/Ano%20econ%C3%B3mico%20de%202017/pcge2017.pdf> [Consultado em 05-11-2019].

⁴³¹ *Cfr.*, relatório do PCGE de 2017, no sumário p. II. Disponível em, <https://www.tcontas.pt/pt-pt/ProdutosTC/PareceresTribunalContas/ParecerCGE/Documents/Ano%20econ%C3%B3mico%20de%202017/pcge2017.pdf> [Consultado em 05-11-2019].

3.6. RECOMENDAÇÕES DE MELHORIA

De acordo com a análise sugeríamos ao Governo a necessidade de acolher em número superior as recomendações formuladas pelo TC. Pois o não acolhimento das mesmas poderão ter consequências na sustentabilidade das finanças públicas portuguesas.

A Assembleia da República deveria monitorizar as recomendações por forma a estas serem levadas mais em conta pelos Organismos e ou serviços.

Sugeríamos que a recomendações seja levada mais a sério pelo Governo, não deixadas ao acaso passando de um ano para outro. Pelo que se justificaria a criação de uma unidade especializada em recomendações poderia ajudar os Organismos e gestores públicos e todos os implicados neste processo, nas medidas corretivas com vista a melhor prossecução do interesse público.

O acatamento ou não acatamento de recomendações é relevante em sede de avaliação da culpa, que deveria ser revista por outra norma com caráter mais específico, porque regista-se que não são conhecidas consequências para os Governos em relação ao não acatamento das mesmas.

Sugeríamos um mecanismo onde fossem divulgadas as recomendações formulados, assim como as *ênfases*, e a informação das mesmas por ordem cronológica. Por forma da dar seguimento às mesmas. As recomendações serem tidas em conta como uma obrigação a ser executada sob pena de sérias penalizações, serem tidas mais a sério pelos serviços.

CONCLUSÕES

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

Sendo a nossa questão de partida: *o que é que os sucessivos Governos fazem às recomendações e às ênfases que o Tribunal de Contas elabora*, tentamos ao longo do trabalho responder à mesma. Contudo constatamos que os Governos nem sempre conseguem acolher a totalidade das recomendações. Existe um grande número de recomendações que não são acolhidas e ainda uma parte que vão passando de anos anteriores para os anos seguintes.

Depreendemos que o controlo financeiro é um pilar fundamental da Administração pública financeira e uma ferramenta essencial dos Parlamentos. O mesmo é exercido pelo Tribunal de Contas com rigor e exigência, sendo este um órgão de controlo externo de natureza técnica e jurisdicional em matéria financeira.

Na análise quantitativa observámos que no espaço temporal de 10 anos, num total de 986 recomendações foram totalmente acolhidas⁴³² 26,9%, parcialmente acolhidas⁴³³ 39,2%, não acolhidas⁴³⁴ 29,5 e prejudicadas⁴³⁵ 3,8%.

Por outro lado, a análise por ano reflete uma informação mais precisa. Assim sendo em,

2007 totalmente acolhidas 38,6%, parcialmente, 40,1%, não acolhidas 21,16%.

2008 totalmente acolhidas 33,6%, parcialmente 46,9%, não acolhidas 19,3%.

2009 totalmente acolhidas 38,2%, parcialmente 44,4%, não acolhidas 17,2%.

2010 totalmente acolhidas 28,4%, parcialmente 51,8%, não acolhidas 16,8% e prejudicadas 4,8%.

2011 totalmente acolhidas 21,4%, parcialmente 35,7%, não acolhidas 34,2% e prejudicadas 8,5%.

⁴³² A recomendação é classificada como totalmente acolhida se verificada a correção das deficiências que a motivaram. Parecer de 2011, p. 391, disponível em <file:///C:/Users/Jos%C3%A9/Documents/artigos%20Estado/pcge2011.pdf>. [consultado em 25-11.2019].

⁴³³ A recomendação parcialmente acolhida quando a correção não é total

⁴³⁴ A recomendação não acolhida quando as deficiências subsistem e sem efeito quando, por factos ou circunstâncias supervenientes, deixou de ter pertinência. Parecer de 2011, p. 391, disponível em <file:///C:/Users/Jos%C3%A9/Documents/artigos%20Estado/pcge2011.pdf> [consultado em 25-11.2019].

⁴³⁵ Recomendações prejudicadas por alteração das circunstâncias que fundamentaram a sua formulação. No Parecer de 2017, p. 246 Disponível em <https://www.tcontas.pt/pt-ProdutosTC/PareceresTribunalContas/ParecerCGE/Documents/Ano%20econ%C3%B3mico%20de%202017/pcge2017.pdf> [consultado em 25-11-2019].

2012 totalmente acolhidas 13%, parcialmente 33,3%, não acolhidas 47,8% e prejudicadas 5,7%.

2013 totalmente acolhidas 21,4%, parcialmente 44%, não acolhidas 34,5% e prejudicadas 0%.

2014 totalmente acolhidas 17,5%, parcialmente 47,5%, não acolhidas 31,2% e prejudicadas 3,7%.

2015 totalmente acolhidas 12,7%, parcialmente 40,6%, não acolhidas 43% e prejudicadas 3,4%.

2016 totalmente acolhidas 8,4%, parcialmente 51,5%, não acolhidas 36,8% e prejudicadas 3,1%.

2017 totalmente acolhidas 5,8%, parcialmente 49,5%, não acolhidas 26,2% e prejudicadas 18,4%.

Verificamos que, de ano para ano, não foram acolhidas uma parte significativa das recomendações, sendo que de 2007 a 2010 não foram acolhidas mais ou menos 20% do total. Em 2011, 2012, 2013, 2014, 2015, 2016, as mesmas subiram para valores de 34% até 47%⁴³⁶.

Em 2017 verificámos uma acentuada diminuição nas recomendações acolhidas para 5,8%, passando as parcialmente acolhidas para 49,5%. De notar, também, uma diminuição das recomendações não acolhidas para 26%, em relação ao ano 2015 e 2016.

Em 2010 o relatório do Parecer refere recomendações prejudicadas, sendo em 2010 - 4,8%, em 2011 - 8,5%, em 2012 - 5,7%, em 2014, 2015, 2016 situaram-se nos 3 %, e em 2017 subiram para 18,4%.

Por último, os Pareceres refletem que algumas recomendações vêm de uns anos para os outros sem serem acolhidas, sem que o Governo faça justificações atendíveis pela não acolhimento das mesmas.

Na análise qualitativa constatámos que a avaliação nos relatórios refere, quase sempre, uma *avaliação global positiva* da sequência, dadas as recomendações, dizendo que estas foram acolhidas na sua maioria. Numa análise mais precisa a cada ano, em 2007 e 2008 refere uma *avaliação global* da sequência dada às recomendações, em 2009 uma *avaliação global positiva*, dizendo que foram acolhidas e executadas na sua maioria, em 2010 uma *satisfação* em relação ao grau de acolhimento das recomendações, em 2011- 2012- 2013- 2014, 2015 refere que se regista com *apreço globalmente favorável*. Por sua vez, em 2016 e 2017 não foi encontrada a avaliação global positiva⁴³⁷, no entanto o relatório considera que a Conta está afetada por um conjunto de erros materialmente relevantes.

Em relação às *ênfases* percebemos que estas surgem no relatório do Parecer a partir do ano de 2010 até hoje. As *ênfases* em geral são referentes à observância dos princípios da anualidade, da

⁴³⁶ No Parecer de 2012, regista-se nas recomendações não acolhidas 47,8% quase metade do total das recomendações formuladas.

⁴³⁷ Esclarecemos, que não quer dizer que não tenha sido referida, na análise não foi encontrada referência.

universalidade, da especificação, do cabimento prévio e da unidade de tesouraria, e da não aplicação integral da reforma da contabilização das receitas.

O Tribunal de Contas, em todos os Pareceres, manifesta preocupação pelo cumprimento de princípios e regras orçamentais. Exige, também, rigor, transparência e equilíbrio, com vista à correção dos erros e deficiências no sentido de melhorar a fiabilidade das Contas Públicas. Além do mais, dá uma imagem verdadeira e apropriada da atividade financeira e patrimonial do Estado.

Do nosso estudo concluímos que o mesmo foi importante, porque analisámos as recomendações, baseadas em dados concretos⁴³⁸. Observámos o grau e a dimensão do acolhimento das mesmas, bem como o não acolhimento e as recomendações prejudicadas, de vários anos, assim como a sua evolução ao longo de uma década.

Posto isto, conforme é dito nos relatórios do Parecer, há ainda um longo caminho a percorrer, na medida em que existem um grande número de recomendações não acolhidas. Entretanto, percebemos que análise dos dados merecia ser mais extensiva e exaustiva, analisando em detalhe o porquê das recomendações prejudicadas⁴³⁹, e o porquê de em 2017 um número de recomendações totalmente acolhidas ser em número reduzido⁴⁴⁰. Deve-se de estudar, ainda, o porquê de recomendações passarem de uns anos para os outros sem que estas sejam atendidas pelo Governo.

Para o futuro, este estudo pode servir para o Governo ter uma clara evidência de que na prática as medidas referentes à aplicação das recomendações precisam de ser revistas, na medida em que existe e continua a existir um elevado número de recomendações, que não são acolhidas e sem que haja penalização para as mesmas. Deixamos algumas sugestões ao Governo, na necessidade em rever a legislação em relação a esta matéria. Esta revisão poderá passar pela criação de normas, onde haja a atribuição de coimas elevadas, quando se verifique o não cumprimento das recomendações no mesmo ano ou em anos sucessivos. Deixamos ainda o caminho aberto para a necessidade de novas pesquisas nesta área. A produção de conhecimento nesta matéria acrescentaria uma mais valia para a sociedade democrática.

De realçar, ainda, que compreendemos neste estudo que o Tribunal de Contas tem realizado um excelente trabalho em matéria das recomendações, exigindo sempre rigor e transparência, refletindo nos relatórios uma imagem verdadeira e apropriada da atividade financeira e patrimonial do Estado.

⁴³⁸ Nos relatórios dos Pareceres de 2007 a 2017.

⁴³⁹ Em 2017 verificamos 19 recomendações prejudicadas.

⁴⁴⁰ Em 2017 verificamos que as recomendações totalmente acolhidas são um número reduzido, durante os anos anteriores tem sido em grande número à exceção de 2012.

Contudo, observamos que o sistema nacional de controlo financeiro na sua estrutura organizativa apoia-se em duas premissas diferentes: no controlo interno e no controlo externo. Por sua vez, o controlo financeiro coincide com a fotografia das estruturas que suportam o controlo e da maneira como elas se organizam, articulam e funcionam, dos poderes, competências e atribuições que realizam, dos campos que a sua ação abrange, das modalidades que esta confere, das técnicas e métodos que utiliza para desempenhar a sua atividade. O objetivo essencial deste sistema de controlo é a promoção do planeamento, realização e avaliação das ações dos vários participantes. As instituições superiores de controlo, têm funções de controlo, fiscalização, auditoria e funções jurisdicionais. Sendo recomendável os relatórios de auditorias feitos pelos órgãos de controlo interno, estes deverão ser completos com elementos que permitam julgar as responsabilidades da própria gestão pública.

Por último, as recomendações do Tribunal de Contas, apesar de não constituírem atos de natureza jurisdicional, representam o corolário do exercício de uma função de controlo com igualdade, dignidade e com exigências acrescidas, decorrentes de um quadro legal que é próprio.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS E OUTRAS

- AMARAL, Diogo Freitas do, *Curso de Direito Administrativo*, Vol. I. 2ª edição, Coimbra, 1998;
- AMARAL, Diogo Freitas do, *Curso de Direito Administrativo*, Vol. II. Coimbra, 2003;
- AMARAL, Diogo Freitas do, *Curso de Direito Administrativo*, Vol. I. 2ª edição, Coimbra, 2006;
- AMARAL, Diogo Freitas do, *Curso de Direito Administrativo*, Vol. I. 4ª edição, Coimbra, 2015;
- ADÃO E SILVA, Pedro – *Estado Providência: O modelo Político do Estado Moderno* – Finisterra n° 24/25, 1997;
- ARAÚJO, Joaquim Filipe e SILVESTRE, Hugo Consciência. *Coletânea em Administração Pública*, Escolar Editora, 2012.
- ARAÚJO, J. F. F. Esteves, “Da nova gestão pública à nova governação pública: pressões emergentes na Administração Pública”. MADUREIRA, César e Asensio, Maria, *In Handbook da Administração pública*, Ina Editora, Lisboa, 2013.
- Assembleia da República, Controlo da Execução orçamental elementos, Direção de Serviços de Documentação e Informação, Biblioteca, Tomo II – Controlo parlamentar, Lisboa, 1994;
- BATALHÃO, José Carlos. *Novo Código de Procedimento Administrativo*, notas práticas e jurisprudência. Porto Editora, 2016;
- CAETANO, Marcello, *Manual de Ciência Política e Direito Constitucional*, Tomo I, 6ª ed., reimp., Coimbra, 1990;
- COSTA, Paulo Jorge Nogueira da, *O Tribunal de Contas e a Boa Governança – Contributo para uma reforma do controlo financeiro externo em Portugal*, Coimbra Editora, 2014;
- COSTA, Paulo Jorge Nogueira da, “O Tribunal de Contas e a boa governança: contributo para uma reforma do controlo financeiro externo em Portugal”. Coimbra, 2012. Tese de doutoramento;
- FRANCO, António L. de Sousa, *Dinheiros públicos, julgamento de contas e controlo financeiro no espaço da língua portuguesa*, Lisboa: Tribunal de Contas, 1995;
- FRANCO, António L. de Sousa, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, com colaboração de E. Paz Ferreira, Lisboa, edição Associação académica da faculdade de Direito, 1980;
- FRANCO, António L. de Sousa, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, vol. I, 4.ª edição, 10.ª reimpressão, Almedina Coimbra, 2004;
- FUKUYAMA, Francis, *A construção de Estados – Governação e Ordem Mundial no Século XXI*, 1ª edição Gradiva, 2006;
- GAMEIRO, António Ribeiro, *O Controlo Parlamentar das Finanças Públicas em Portugal (1976-2002)*, Almedina Coimbra, 2004;
- GOMES, João Salis “Interesse público, controle democrático do Estado e cidadania”, *in Handbook de Administração pública*, Madureira, César e Asensio, Maria. Ina Editora. 2013;
- HOOD, Christopher. “A public management for all seasons”. *Public Administration*, v. 69, n.º 1, p. 3-19, 1991;

HOOD, Christopher. “Exploring variations in public management reform of the 1980’ s”. A. G. Barker, James Perry and Theo Toonen (eds). *Civil Service Systems in Comparative Perspective*. Ind. Indiana University Press: 269-287.1996;

FERRAZ, David. “A seleção de dirigentes públicos no contexto da evolução dos modelos de Estado e de administração. Contributo para a definição de uma política integrada”. Dissertação (mestrado) - ISCTE-Instituto Universitário de Lisboa, Lisboa, 2008;

FONSECA, Isabel Celeste M., *Direito da Organização Administrativa: roteiro prático*; (manuais universitários) Almedina Editora-reimpressão, 2012;

MADUREIRA, César, “A reforma da Administração Pública central no Portugal democrático: Do período pós-revolucionário à intervenção da Troika”. *Revista de Administração Pública*, vol. 49, nº 3, pp. 547-562. 2015;

MADUREIRA, César e Asensio, Maria. “Handbook de Administração Pública”, in revista *Contemporânea*. Ina Editora, Lisboa, 2013;

MARTINS, Guilherme D’Oliveira, *O Tribunal de Contas em ano de grandes desafios*, O economista- anuário de economia portuguesa, 2013.

MORENO, Carlos, *Como o Estado Gasta o Nosso Dinheiro*, Lisboa, Caderno, 2010;

MORENO, Carlos, *Finanças Públicas, Gestão e Controlo dos Dinheiros Públicos*, 2ª ed., Lisboa, UAL, 2000;

MORENO, Carlos, *O Sistema Nacional de Controlo Financeiro - Subsídios para a sua apreensão crítica*, Ed. UAL, Lisboa, 1997;

MOZZICAFREDDO, Juan, et. al.,. *Ética e Administração, como modernizar os serviços Públicos?*. Editora Celta 2003;

MOZZICAFREDDO, Juan e GOMES, João Salis, *Contextos e etapas de reforma na administração pública em Portugal, Projetos de Inovação na gestão pública*, Lisboa, editora Mundos Sociais. 2011;

MOZZICAFREDDO, Juan, “A responsabilidade e a cidadania na administração pública”, citado por Juan Mozzicafreddo, João Gomes e João Batista (orgs) (2003), *ética e Administração- como modernizar os Serviços Públicos?* Oeiras, celta, pp. 1-12; 2003.

O economista – *Anuário de economia Portuguesa* -edição cedipre, Coimbra Assembleia República. 2013;

PINTO, Ana Calado et.al., *Gestão orçamental e contabilidade pública*, Edições técnicas, 2013.

Revista do Tribunal de Contas, n.º 26 jul./dezembro 1996.

ROCHA, J. A. Oliveira, *Quadro geral da evolução da gestão de recursos humanos na administração pública*. Conferência no Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa (ISCAL), Lisboa, 2005;

ROCHA, J. A. Oliveira, “Mudança do Estado e mudança da Administração Pública: a história de uma disciplina”. In *Handbook de Administração Pública*, Madureira, César e Asensio, Maria. Ina Editora, Lisboa, 2013.

ROCHELLE Zorzi / Martha Mcguire/ Burt Perrin, Canadian Evaluation Society Project in Support of Advocacy and Professional Development: Executive Summary, Toronto, October 2002;

SANTOS, J. Albano. *Finanças Públicas*. 2ª edição revista aumentada, Ina Editora, 2016;

SERRA, Rute, *Controlo Financeiro Público e Responsabilidade Financeira*, Relatório profissional de Mestrado em Direito e ciências jurídico-políticas, Lisboa, Departamento de Direito, Universidade Autónoma de Lisboa (UAL), (2015);

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

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

TAVARES, José F. F., “*Linhas de Evolução do Tribunal de Contas nos últimos 25 anos*”, in *Comemorações dos 150 anos de Tribunal de Contas*, Lisboa, 2000, pp. 75- 113;

TAVARES, José F. F., *Administração, Controlo, Avaliação e Responsabilidade*, 1.º Encontro Ina, Lisboa. Tribunal de Contas. 1998;

TAVARES, José F. F., *Administração Pública e Direito Administrativo*, guia de estudo, Coimbra (2ª Edição), Edições Almedina, S.A; (1996).

TAVARES, José F. F., *O Tribunal de Contas. Do visto, em especial- Conceito, natureza e enquadramento na atividade de administração*, Coimbra, Almedina, 1998;

TAVARES, José F. F., “Sistema nacional de controlo: controlo interno e controlo externo”, in *Revista do Tribunal de Contas*, nº 26, julho-dezembro de 1996, pp. 57-83;

TAVARES, José F. F., “*Reflexões sobre o conceito, a natureza e o regime das recomendações do Tribunal de Contas*”, in *Separata de Estudos em Homenagem a Cunha Rodrigues*; Lisboa, 2001.

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

TEIXEIRA, António Braz, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Lisboa, 2ª reimpressão 1990;

VITAL Moreira e GOMES Canotilho, J. J., *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Coimbra Editora, 3ª. Ed. revista, Coimbra; 1993.

ZIPPELIUS, Reinhold, *Teoria Geral do Estado*, KarinPraefke-Aires Coutinho (trad.), Gomes Canotilho (coord.), 3.^a ed., Lisboa, 1997.

Fontes

1- Documentos de organizações Internacionais e de Órgãos da União Europeia

FMI
INTOSAI
COMISSAO EUROPEIA

2- Legislação mencionada

Constituição da República Portuguesa;

Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas, aprovada pela Lei n.º 98/97, de 26.08, alterada pela Lei n.º 87-B/98 de, 31.12; pela Lei n.º 1/2001, de 4.01; pela Lei n.º 55-B/2004, de 30.12; pela Lei n.º 48/2006, de 29.08; pela Lei n.º 35/2007, de 13.08; pela Lei n.º 3-B/2010, de 28.04; pela Lei n.º 61/2011, de 07.12; pela Lei n.º 2/2012, de 06.01; pela Lei n.º 20/2015, de 9 de março e pela Lei n.º 42/2016, de 28/12.

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;

Lei n.º 4/2004, de 15 de janeiro, na sua redação atual, que estabelece os princípios e normas a que deve obedecer a organização da administração direta do Estado (DGAEP: www.dgaep.gov.pt)

DL n.º 166/98, de 25 de junho, *Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado* (SCI). (veio dar base ao sistema de controlo interno da administração financeira do Estado).

Lei n.º 41/2014, oitava alteração à Lei n.º 91/2001, de 20 de agosto (lei de enquadramento orçamental).

Lei de Enquadramento Orçamental, aprovada pela Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro, atualizada pela Lei n.º 37/2018, de 07/08.

Lei n.º 8/90, de 20 de fevereiro. Bases da Contabilidade pública.

3- Sítios institucionais na internet

<http://consultation.evaluationcanada.ca/pdf/CESDraftReportNoApp.pdf>, consultado em 03-06-2019.

<http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/4-auditing-guidelines/general-auditing-guidelines.html>, consultado em 03-06-2019.

https://www.icjp.pt/sites/default/files/cursos/documentacao/a_funcao_de_controlo_do_tc.pdf, consultado em 19-06-2019.

https://www.tcontas.pt/pt/apresenta/actualidade/sit_act.pdf, consultado em 03-06-2019.

<https://www.tcontas.pt/pt/publicacoes/anuario/2017/an2017.pdf>, consultado em 24/06/2019.

<https://psicanalisarodireitoadministrativo16b.blogs.sapo.pt/setor-publico-administrativo-10515>, consultado em 20-06-2019.

https://www.tcontas.pt/pt/publicacoes/colectaneas/colectanea_SCI_2016.pdf, consultado em 24/06/2019.

<https://www.tcontas.pt/pt/publicacoes/anuario/2017/an2017.pdf>, consultado em 24/06/2019.

<http://www.issai.org/about-the-issai-framework/>, consultado em 3-06-2019.

<http://www.issai.org/issai-framework/3-fundamental-auditing-principles.htm>, consultado em 3/06/2019

<https://www.dgo.pt/politicaorcamental/Paginas/ConhecerProcessoElaboracaoOE/index.html>, consultado em 28/06/2019.

<https://www.dgo.pt/politicaorcamental/Paginas/Conta-Geral-do-Estado.aspx?Ano=2018>, consultado em 28/06/2019.

<http://contaslsv.blogspot.com/2016/09/revisao-legal-das-contas-ou-auditoria.html>, consultado em 28/06/2019.

<https://www.tcontas.pt/pt/imprensa/2018/noticia-20181219-01.shtm>, consultado em 28/06/2019.

<https://www.tcontas.pt/pt/actos/parecer-cge/2017/O%20ParecerCGE2017emduaspaginas.pdf>, consultado em 28/06/2019.

https://www.tcontas.pt/pt/actos/parecercge/2015/06_ParteD_ConcRecJuizo_15.pdf consultado em 28/06/2019.

<https://www.tcontas.pt/pt/actos/parecer-cge/2017/parecer-cge-2017.shtm> 2017, consultado em 28/06/2019.

<https://www.tcontas.pt/pt/actos/parecer-cge/2016/parecer-cge-2016.shtm> 2016, consultado em 28/06/2019.

<https://www.tcontas.pt/pt/imprensa/2016/noticia-20161220-01.shtm> 2015, consultado em 28/06/2019.

<https://www.tcontas.pt/pt/actos/parecer-cge/2014/parecer-cge-2014.shtm> 2014, consultado em 28/06/2019.

<https://www.tcontas.pt/pt/actos/parecer-cge/2013/parecer-cge-2013.shtm> 2013, consultado em 28/06/2019.

<https://www.tcontas.pt/pt/actos/parecer-cge/2012/parecer-cge-2012.shtm> 2012, consultado em 28/06/2019.

<https://www.tcontas.pt/pt/actos/parecer-cge/2011/parecer-cge-2011.shtm> 2011, consultado em 28/06/2019.

<https://www.tcontas.pt/pt/actos/parecer-cge/2010/parecer-cge-2010.shtm> 2010, consultado em 28/06/2019.

<https://www.tcontas.pt/pt/actos/parecer-cge/2009/parecer-cge-2009.shtm> 2009, consultado em 28/06/2019.

<https://www.tcontas.pt/pt/actos/parecer-cge/2008/parecer-cge-2008.shtm> 2008, consultado em 28/06/2019.

<https://www.tcontas.pt/pt/actos/parecer-cge/2007/parecer-cge-2007.shtm> 2007, consultado em 28/06/2019.

<https://www.tcontas.pt/pt/actos/parecer-cge/2006/parecer-cge-2006.shtm>

2006, consultado em 28/06/2019.

<https://www.tcontas.pt/pt/actos/parecer-cge/2005/parecer-cge-2005.shtm> 2005, consultado em 28/06/2019.

<https://www.tcontas.pt/pt/actos/parecer-ar/2018/parecer-ar-2018.shtm>, consultado em 26/07/2019.

https://www.tcontas.pt/pt/publicacoes/manuais/mapf/mapf_20161107.pdf, consultado em 27/09/20019.

<https://www.tcontas.pt/pt-pt/ProdutosTC/PareceresTribunalContas/ParecerCGE/Documents/Ano%20econ%C3%B3mico%20de%202016/pcge2016.pdf>, consulta em dia 24-10-2019.

https://www.tcontas.pt/pt-pt/NormasOrientacoes/ManuaisTC/Documents/mapf_20161107.pdf, consulta em 5-11-2019.

ANEXOS

Anexo A 2007

Quadro 1 – Recomendações dirigidas à Assembleia da República:

Recomendação 89 – PCGE/2005,
Recomendação 90 – PCGE/2005,
Recomendação 96 – PCGE/2005

Recomendações não acolhidas pela Administração Central (Governo e aos Serviços) (26 recomendações) ano de 2007. Quadro 2.

Tipologia	Recomendações
Legalidade e regularidade. Receita	Recomendação 4 – 7 - PCGE/2005
PIDDAC	Recomendação 38 – PCGE/2005
Benefícios fiscais	Recomendação 75 – PCGE/2005
Dívida pública	Recomendação 93 – PCGE/2005
Operações de tesouraria	Recomendação 106 – PCGE/2005
Fluxos financeiros com a União Europeia	Recomendação 116 – PCGE/2005
Correção valores apresentados Conta Receita	Recomendação 11 – 12 - 14 PCGE/2005
Despesa	Recomendação 34 – 36- PCGE/2005
PIDDAC	Recomendação 39 – 40 – 48 PCGE/2005
Economia, eficiência e eficácia gestão PIDDAC	Recomendação 42-43 – PCGE/2005
Fiabilidade dos sistemas de controlo interno. Receita	Recomendação 20- 21-21-26-28 – PCGE/2005
PIDDAC	Recomendação 51 – PCGE/2005
Concessão de apoios	Recomendação 62 – PCGE/2005
Benefícios fiscais	Recomendação 88 – PCGE/2005
Fluxos financeiros com o sector público empresarial	Recomendação 114 – PCGE/2005

Figura a) reflete o grau de acolhimento das recomendações 2007, feitas pelo Tribunal de Contas no PCGE.⁴⁴¹

	Em número	Em percentagem
Totalmente acolhidas	53	39%
Parcialmente acolhidas	55	40%
Não acolhidas	29	21%
Total	137	100%

Fonte: relatório do PCGE, p. 241. ano 2007.

Figura b) representa as recomendações não implementadas especificando as tipologias⁴⁴².

Tipologia	Em número			Em percentagem		
	Totalmente acolhidas	Parcialmente acolhidas	Não acolhidas	Totalmente acolhidas	Parcialmente acolhidas	Não acolhidas
Legalidade e regularidade	18	16	9	34%	29%	31%
Correcção dos valores apresentados na Conta	10	13	9	19%	24%	31%
Economia, eficiência e eficácia da gestão	12	9	2	23%	16%	7%
Fiabilidade dos sistemas de controlo interno	13	17	8	25%	31%	28%
Outras	0	0	1	0%	0%	3%
Total	53	55	29	100%	100%	100%

Fonte: relatório do PCGE, p. 242. ano 2007.

Anexo B. 2008

⁴⁴¹De acordo com o relatório as recomendações das 146, apenas se encontram refletidas 137, uma vez que as restantes 9 se encontram ultrapassadas por extinção do respetivo objeto no PCGE de 2005. Parecer da Conta Geral do Estado de 2007, p. 241.

⁴⁴²A tipologias: a maioria respeita a observações de: *Legalidade e regularidade*, de *Correcção dos valores apresentados na Conta* e de *Fiabilidade dos sistemas de controlo interno*.

Recomendações não acolhidas ano económico de 2008. Quadro 1.

Tipologia	Recomendações		
PIDDAC	Recomendação PCGE/2006	19	–
Dívida pública	Recomendação PCGE/2006	40	–
	Recomendação PCGE/2006	43	–
Património financeiro	Recomendação PCGE/2006	47	–
Fluxos financeiros com o sector público empresarial	Recomendação PCGE/2006	57	–
Fluxos financeiros com a União Europeia	Recomendação PCGE/2006	60	–
Correção dos valores apresentados na Conta Receita	Recomendação 8 – PCGE/2006		
Despesa	Recomendação PCGE/2006	14	– 15
PIDDAC	Recomendação PCGE/2006	20	–
Benefícios fiscais	Recomendação PCGE/2006	36	– 37
PIDDAC	Recomendação PCGE/2006	21	–
Fiabilidade dos sistemas de controlo interno Receita	Recomendação 9 – PCGE/2006		
Património imobiliário	Recomendação PCGE/2006	50	–
Operações de Tesouraria	Recomendação PCGE/2006	51	– 55
Fluxos financeiros com o sector público empresarial	Recomendação PCGE/2006	58	–

Figura c) refere o grau de acolhimento das recomendações⁴⁴³.

	Em número	Em percentagem
Totalmente acolhidas	33	34%
Parcialmente acolhidas	46	47%
Não acolhidas	19	19%
Total	98	100%

Fonte: relatório do PCGE, de 2008, p. 283.

Figura d) representa as recomendações não implementadas especificando as tipologias.

Tipologia	Em número			Em percentagem		
	Totalmente acolhidas	Parcialmente acolhidas	Não acolhidas	Totalmente acolhidas	Parcialmente acolhidas	Não acolhidas
Legalidade e regularidade	15	13	7	45%	28%	37%
Correcção dos valores apresentados na Conta	7	19	6	21%	41%	32%
Economia, eficiência e eficácia da gestão	5	3	1	15%	7%	5%
Fiabilidade dos sistemas de controlo interno	6	11	4	18%	24%	21%
Outras	-	-	1	-	-	5%
Total	33	46	19	100%	100%	100%

Fonte: relatório do PCGE, de 2008, p. 283.

Recomendações formuladas do Parecer da Conta do ano de 2008, no total de 83, sendo 57 da Administração Central e 26 da Segurança Social. Quadro 2.

Tipologia	Recomendações
Consignação de receitas para abertura de créditos especiais	Recomendação 1 – PCGE/2008
Execução e contabilização das receitas	Recomendação 2 – PCGE/2008
	Recomendação 3 – PCGE/2008
	Recomendação 4 – PCGE/2008
Correcção dos valores apresentados na Conta Geral do Estado	Recomendação 5 – 6- PCGE/2008
Fiabilidade dos sistemas de controlo interno	Recomendação 7 – PCGE/2008

⁴⁴³ No quadro seguinte encontra-se refletida a situação de 98 das 100 recomendações formuladas pelo Tribunal no PCGE de 2006, uma vez que as restantes duas se encontram ultrapassadas por extinção do respetivo objeto. Relatório do PCGE, p. 283.

Contribuição de serviço rodoviário	Recomendação 8 – PCGE/2008
Venda de bens penhorados	Recomendação 9 – PCGE/2008
Economia, eficácia e eficiência	Recomendação 10 – PCGE/2008
Encargos por pagar e despesas não orçamentadas	Recomendação 11 – PCGE/2008
Prazo médio de pagamento	Recomendação 12 – 13 – PCGE/2008
Sobrevalorização da “despesa paga” dos serviços integrados	Recomendação 14 – PCGE/2008
Transferência de dotações para contas de operações específicas do Tesouro	Recomendação 15 – PCGE/2008
Implementação do Plano Oficial de Contabilidade Pública e dos planos sectoriais	Recomendação 16 – PCGE/2008
Omissões nos mapas gerais da Conta Geral do Estado	Recomendação 17 - 18 – PCGE/2008
Conta consolidada do Estado incluindo a do sistema de segurança social	Recomendação 19 – PCGE/2008
Correcção dos valores apresentados na Conta Geral do Estado	Recomendação 20 – PCGE/2008
Economia, eficiência e eficácia da gestão	Recomendação 21 – PCGE/2008
Financiamento e execução	Recomendação 22 e 23 – PCGE/2008
Enquadramento legal da capitalização de juros, no crédito bonificado à habitação	Recomendação 24 – PCGE/2008
Créditos por empréstimos concedidos pelo ex-Instituto do Cinema Audiovisual e Multimédia	Recomendação 25 – PCGE/2008
Utilização de diferentes critérios para a apresentação de informação relativa a apoios	Recomendação 26 – PCGE/2008
Controlo do domicílio fiscal do agregado familiar	Recomendação 27 – PCGE/2008
Correcção dos valores apresentados na Conta Geral do Estado	Recomendação 28 – PCGE/2008

Anexo C. 2009

Recomendações não acolhidas pela Administração Central, ano económico de 2009. Quadro 1.

Tipologia	Recomendações
a) Legalidade e regularidade Dívida pública	
Dívida pública	Recomendação 25 – PCGE/2007

Recomendações não acolhidas pela Assembleia da República

Tipologia	Recomendações
a) Legalidade e regularidade	
Fluxos financeiros com a União Europeia	Recomendação 44 – PCGE/2007
b) Correção dos valores apresentados na Conta	
Dívida pública	Recomendação 28 – PCGE/2007
c) Economia, eficiência e eficácia da gestão	
Dívida pública	Recomendação 29 – PCGE/2007
d) Fiabilidade dos sistemas de controlo interno	
Receita	Recomendação 9 – PCGE/2007
e) Outras	
Fluxos financeiros com o sector público empresarial	Recomendação 43 – PCGE/2007

Tipologia	N.º de recomendações	%
Legalidade e regularidade	20	29
Correcção dos valores apresentados na CGE	32	46
Economia, eficácia e eficiência da gestão	5	7
Fiabilidade dos sistemas de controlo interno	12	17
Outras	1	1
Total	70	100

Fonte: relatório do PCGE, de 2009, p. 285.

Figura e) refere o grau de acolhimento das recomendações 2009 ⁴⁴⁴.

	Em número	Em percentagem
Totalmente acolhidas	31	38
Parcialmente acolhidas	36	45
Não acolhidas	14	17
Total	81	100

Fonte: relatório do PCGE, de 2009, p. 275.

Figura f) apresenta a avaliação do acolhimento das mesmas recomendações, de acordo com a sua tipologia 2009.

Tipologia	Em número			Em percentagem		
	Totalmente acolhidas	Parcialmente acolhidas	Não acolhidas	Totalmente acolhidas	Parcialmente acolhidas	Não acolhidas
Legalidade e regularidade	10	6	5	32	17	36
Correcção dos valores apresentados na CGE	11	19	3	35	53	21
Economia, eficiência e eficácia da gestão	7	3	3	23	8	21
Fiabilidade dos sistemas de controlo interno	3	8	2	10	22	14
Outras			1			7
Total	31	36	14	100	100	100

Fonte: relatório do PCGE, de 2009, p. 275.

⁴⁴⁴ A figura apresenta o grau de acolhimento do total de 81 recomendações formuladas pelo TC no RPGE de 2007. Verificando-se que a tipologia que apresenta maior número de recomendações é: a *correção dos valores apresentados na CGE*, com 32, seguida da *legalidade e regularidade*, com 20. Relatório do PCGE de 2009, p. 275. referência das 14 recomendações por acolher, 8 delas dizem respeito à Segurança Social e 6 recomendações são da Administração Central.

Recomendações formuladas no PCGE de 2009, num total de 70, 46 dizem respeito à Administração Central e 24 à SS. Quadro 2.

Tipologia	Recomendações
6.2 – Recomendações formuladas no âmbito da Administração Central 6.2.1 – À Assembleia da República 6.2.1.1 – Dívida Pública Legalidade e regularidade	Recomendação 28 – PCGE/2009
6.2.2 – Ao Governo e à Administração Central 6.2.2.1 – Processo orçamental Legalidade e regularidade	Recomendação 1 – PCGE/2009 Recomendação 2 – PCGE/2009
6.2.2.2 – Execução do orçamento da receita Legalidade e regularidade	Recomendação 3 – 4-5-6-8-9 - PCGE/2009
Correção dos valores apresentados na Conta Geral do Estado	Recomendação 7 – 10-11-12 PCGE/2009
6.2.2.3 – Execução do orçamento da despesa Correção dos valores apresentados na Conta Geral do Estado	Recomendação 13 – 14-15-16-17-18-19-20-21 PCGE/2009
6.2.2.4 – PIDDAC Correção dos valores apresentados na Conta Geral do Estado	Recomendação 22 – PCGE/2009
Economia, eficácia e eficiência da gestão	Recomendação 23 – 24 PCGE/2009
6.2.2.5 – Apoios financeiros não reembolsáveis Correção dos valores apresentados na Conta Geral do Estado	Recomendação 25 – PCGE/2009
6.2.2.6 – Benefícios fiscais Economia, eficácia e eficiência da gestão	Recomendação 26 – PCGE/2009
6.2.2.7 – Dívida Pública Legalidade e regularidade	Recomendação 27 – PCGE/2009
Correção dos valores apresentados na Conta Geral do Estado	Recomendação 32 – PCGE/2009
Economia, eficácia e eficiência da gestão	Recomendação 29 – PCGE/2009
Fiabilidade dos sistemas de controlo interno	Recomendação 30 – 31 PCGE/2009

6.2.2.8 – Património financeiro Correção dos valores apresentados na Conta Geral do Estado	Recomendação 33 – 34 PCGE/2009
6.2.2.9 – Património imobiliário Fiabilidade dos sistemas de controlo interno	Recomendação 35 – PCGE/2009
6.2.2.10 – Operações de Tesouraria Legalidade e regularidade	Recomendação 37 – PCGE/2009
Fiabilidade dos sistemas de controlo interno	Recomendação 36 – 38 –39 – PCGE/2009
6.2.2.11 – Fluxos Financeiros com o Sector Público Empresarial	
Legalidade e regularidade	Recomendação 40 – PCGE/2009
Outras	Recomendação 41 – PCGE/2009
6.2.2.12 – Fluxos Financeiros com a União Europeia Legalidade e regularidade	Recomendação 42 – PCGE/2009
	Recomendação: 43 – PCGE/2009
Correção dos valores apresentados na Conta Geral do Estado	Recomendação: 44 - 45 - 46 PCGE/2009

Anexo D. 2010

Recomendações não acolhidas pela Assembleia da República ano económico de 2010. Quadro 1.

Tipologia	Recomendações
a) Legalidade e regularidade	
Fluxos com o sector público empresarial	Recomendação 47 – PCGE/2008

Recomendações não acolhidas pela Administração Central

a) Legalidade e regularidade	
Processo orçamental	Recomendação 1 – PCGE/2008
Receita	Recomendação 2 – PCGE/2008
Dívida pública	Recomendação 31 – PCGE/2008

Fluxos financeiros com a União Europeia	Recomendação 49 – PCGE/2008
b) Correção dos valores apresentados na Conta	
Receita ⁴⁴⁵	Recomendação 5 – PCGE/2008
Despesa	Recomendação 12 – PCGE/2008
Dívida pública	Recomendação 32 – PCGE/2008
Património Financeiro	Recomendação 35 – PCGE/2008
c) Economia, eficiência e eficácia da gestão	
PIDDAC ⁴⁴⁶	Recomendação 22 – PCGE/2008
d) Fiabilidade dos sistemas de controlo interno	
Receita	Recomendação 9 – PCGE/2007
Subsídios, créditos e outras formas de apoio	Recomendação 27 – PCGE/2008
e) Outras	
Fluxos financeiros com o sector público empresarial	Recomendação 48 – PCGE/2008

Figura g) refere o grau de acolhimento das recomendações de 2010.

⁴⁴⁵ Correção dos valores apresentados na Conta.

⁴⁴⁶ Programa de Investimentos e Despesas de Desenvolvimento da Administração Central.

2008	Em número	Em percentagem
Totalmente acolhidas	17	20,5
Parcialmente acolhidas	43	51,8
Não acolhidas	19	22,9
Prejudicadas	4	4,8
Total	83	100,0

2007- Recomendações não acolhidas	2	
--	----------	--

Fonte: relatório do PCGE, de 2010, pp. 369 e 391.

Tipologia das recomendações não acolhidas na Administração Central ano económico de 2010.
Quadro 2.

Tipologia	Em número				Em percentagem			
	Totalmente acolhidas	Parcialmente acolhidas	Não acolhidas	Prejudicadas	Totalmente acolhidas	Parcialmente acolhidas	Não acolhidas	Prejudicadas
Legalidade e regularidade	3	8	8	3	17,6	18,6	42,1	75,0
Correcção dos valores apresentados na Conta	6	23	6	1	35,3	53,5	31,6	25,0
Economia, eficiência e eficácia da gestão	6	4	2	0	35,3	9,3	10,5	0,0
Fiabilidade dos sistemas de controlo interno	2	8	2	0	11,8	18,6	10,5	0,0
Outras	0	0	1	0	0,0	0,0	5,3	0,0
Total	17	43	19	4	100,0	100,0	100,0	100,0

Fonte: relatório do PCGE, de 2010, p. 370.

Recomendações formuladas no Parecer da Conta do Estado de 2010, num total de 69 recomendações. Quadro 3.

Tipologia	Recomendações
Orçamento do Estado (Administração Central)	
Alterações orçamentais	Recomendação 1 – PCGE/2010
Execução orçamental	
Receita	Recomendação 2, 3, 4, 5 – PCGE/2010

Despesa	Recomendação 6, 7, 8, 9, 10,11, 12, 13– PCGE/2010
Aplicação do Plano Oficial de Contabilidade Pública e Planos Sectoriais na administração central	Recomendação 14 – PCGE/2010
PIDDAC	Recomendação 15, 16, 17, – PCGE/2010
Dívida financeira direta	Recomendação 18, 19, 20, 21– PCGE/2010
Garantias do Estado	Recomendação 22 – PCGE/2010
Fluxos financeiros com a União Europeia	Recomendação 23,24,25,26,27 – PCGE/2010
Fluxos com o sector público empresarial	Recomendação 28,29,30 – PCGE/2010
Fluxos financeiros com as Regiões Autónomas e Autarquias Locais	Recomendação 31 – PCGE/2010
Benefícios fiscais	Recomendação 32,33 – PCGE/2010
Subsídios e outras formas de apoio	Recomendação 34 – PCGE/2010
Património financeiro	Recomendação 35,36,37,38 – PCGE/2010
Património imobiliário	Recomendação 39,40– PCGE/2010
Operações de tesouraria	Recomendação 41,42,43,44,45,46 – PCGE/2010

Anexo E. 2011

Recomendações não acolhidas pela Administração Central ano 2011. Quadro 1.

Tipologias	Recomendações
Processo orçamental	Recomendação 1 – PCGE/2009
Receita	Recomendação 3 -PCGE/2009 Recomendação 4 - PCGE/2009 Recomendação 9- PCGE/2009 Recomendação 10- PCGE/2009 Recomendação 11- PCGE/2009 Recomendação 12- PCGE/2009
Despesa	Recomendação14 – PCGE/2009

	Recomendação 21 – PCGE/2009
Benefícios Fiscais	Recomendação 26 – PCGE/2009
Dívida pública	Recomendação 27 – PCGE/2009
Património Financeiro	Recomendação 35 – PCGE/2008, Recomendação 34 – PCGE/2009
Operações de tesouraria	Recomendação 39 – PCGE/2009
Fluxos financeiros com o sector público empresarial	Recomendação 40 – PCGE/2009 Recomendação 41 - PCGE/2009

Figura h) refere o grau de acolhimento das recomendações de 2011⁴⁴⁷, 70 recomendações formuladas, 46 são da Administração Central e 24 da Segurança Social⁴⁴⁸.

2009	Em número	Em percentagem
Totalmente acolhidas	15	21,4
Parcialmente acolhidas	25	35,7
Não acolhidas	24	34,3
Prejudicadas	6	8,6
Total	70	100,0
2008 – Recomendações não acolhidas	4	-

Fonte: relatório do PCGE, de 2011, p. 391.

Recomendações Formuladas no Parecer da Conta do Estado de 2011, num total de 82 recomendações, sendo 47 referentes a Administração Central e 35 da Segurança Social. Quadro 2.

Tipologia	Recomendações
As previsões macroeconómicas subjacentes à política orçamental em 2011	Recomendação 1 – PCGE/2011

⁴⁴⁷ O grau de acolhimento das 70 recomendações formuladas no Parecer sobre a CGE de 2009, 46 são da Administração Central e 24 da Segurança. Relatório do PCGE 2011, p. 391.

⁴⁴⁸ Das recomendações do PCGE de 2008 e não reiteradas no de 2009, encontram-se por acolher 4., de acordo com o relatório enunciam-se as recomendações que o Tribunal considera não acolhidas e fundamenta-se tal avaliação depois de apreciadas as justificações apresentadas pelas respetivas tutelas sobre o assunto. Das recomendações formuladas prejudicadas. Encontram-se prejudicadas por aprovação superveniente de norma legal.

Orçamento do Estado (Administração Central)	
Alterações orçamentais	Recomendação 2 – PCGE/2011
Execução orçamental	
Receita	Recomendação 3,4,5,6,7,8 – PCGE/2011
Despesa	Recomendação 9,10,11,12,13,14,15,16,17 – PCGE/2011
Aplicação do Plano Oficial de Contabilidade Pública e Planos Sectoriais na administração central	Recomendação 18,19 – PCGE/2011
Dívida financeira direta	Recomendação 20,21 – PCGE/2011
Garantias do Estado	Recomendação 22,23,24 – PCGE/2011
Acompanhamento dos mecanismos de assistência financeira a Portugal	Recomendação 25,26 – PCGE/2011
Dívida não financeira	
Fluxos financeiros com a União Europeia	Recomendação 27,28,29,30,31,32,33 – PCGE/2011
Fluxos com o sector público empresarial	Recomendação 34,35,36 – PCGE/2011
Fluxos financeiros com as Regiões Autónomas e Autarquias Locais	Recomendação 37 – PCGE/2011
Benefícios fiscais	Recomendação 38,39 – PCGE/2011
Património financeiro	Recomendação 40,41,42 – PCGE/2011
Património imobiliário	Recomendação 43 – PCGE/2011
Operações de tesouraria	Recomendação 44,45,46,47 – PCGE/2011

Anexo F. 2012

Recomendações não acolhidas pela Administração Central, ano 2012. Quadro 1.

Tipologia	Recomendações
Processo orçamental	Recomendação 1 PCGE/2010
Receita	Recomendação. 2, - PCGE/2010 Recomendação 4,- PCGE/2010 Recomendação 5 - PCGE/2010

Despesa	Recomendação 6 - PCGE/2010 Recomendação 8 - PCGE/2010 Recomendação 11 - PCGE/2010 Recomendação 12 - PCGE/2010
Divida. Pública	Recomendação 18, PCGE/2010 Recomendação 19, PCGE/2010 Recomendação 20, PCGE/2010 Recomendação 21, PCGE/2010 Recomendação 27 PCGE/2010
Fluxos financeiros com a União Europeia	Recomendação 23 – PCGE/2010
Fluxos financeiros com o sector público empresarial	Recomendação 28 – PCGE/2010
Fluxos financeiros com as Regiões Autónomas e com as Autarquias Locais	Recomendação 31 – PCGE/2010
Benefícios Fiscais	Recomendação 33 – PCGE/2010
Património Financeiro	Recomendação 35, PCGE/2010 Recomendação 37, PCGE/2010 Recomendação 38 – PCGE/2010
Património Imobiliário	Recomendação 40 – PCGE/2010
Operações de tesouraria	Recomendação 41, PCGE/2010 Recomendação 42, PCGE/2010 Recomendação 43, PCGE/2010 Recomendação 46 – PCGE/2010
Consolidação de contas	Recomendação 67 – PCGE/2010

Figura i) refere o grau de acolhimento das recomendações 2012 ⁴⁴⁹.

⁴⁴⁹ Das 69 recomendações formuladas no Parecer sobre a CGE de 2010, 46 incidem sobre a Administração Central, 20 sobre a Segurança Social e 3 dizem respeito à consolidação das contas. O quadro seguinte sintetiza o seu grau de acolhimento. Relatório do PCGE de 2012, p. 397.

2010	Em número	Em percentagem
Totalmente acolhidas	9	13,0
Parcialmente acolhidas	23	33,3
Não acolhidas	33	47,8
Prejudicadas	4	5,8
Total	69	100,0

2009 – Recomendações não acolhidas	3	-
---	----------	----------

Fonte: relatório do PCGE, de 2012, p. 397

Recomendações formuladas no Parecer da Conta do Estado de 2012, no total de 77 sendo 45 da Administração Central e 32 referente à Segurança Social. Quadro 2.

Tipologia	Recomendações
As previsões macroeconómicas subjacentes à política orçamental em 2012	Recomendação 1,2,3 – PCGE/2012
Orçamento do Estado (Administração Central)	
Alterações orçamentais	Recomendação 4 – PCGE/2012
Execução orçamental	
Receita	Recomendação 5, 6, 7, 8, 9, – PCGE/2012
Despesa	Recomendação 10,11,12,13,14,15,16,17,18 – PCGE/2012
Aplicação do Plano Oficial de Contabilidade Pública e Planos Sectoriais na administração central	Recomendação 19,20 – PCGE/2012
Dívida financeira direta	Recomendação 21, 22, 23 – PCGE/2012
Garantias do Estado	Recomendação 24 – PCGE/2012
Acompanhamento dos mecanismos de assistência financeira a Portugal	Recomendação.25 – PCGE/2012
Fluxos financeiros com a União Europeia	Recomendação 26,27,28,29,30 – PCGE/2012
Fluxos com o sector público empresarial	Recomendação 31, 32 – PCGE/2012
Fluxos financeiros com as Regiões Autónomas e Autarquias Locais	Recomendação 33 – PCGE/2012

Benefícios fiscais	Recomendação 34 – PCGE/2012
Património financeiro	Recomendação 35,36,37,38,39 – PCGE/2012
Património imobiliário	Recomendação 40 – PCGE/2012
Operações de tesouraria	Recomendação 41,42,43,44,45 – PCGE/2012

Anexo G. 2013

Recomendações não acolhidas pela Administração Central ano 2013. Quadro 1.

Tipologias	Recomendações
Alterações orçamentais	Recomendação 2 – PCGE/2011
Receita	Recomendação 5 - PCGE/2010 - Recomendação 3- 5 - PCGE/2011
Despesa	Recomendação 9 – 16 - PCGE/2011
Mecanismos de assistência financeira a Portugal	Recomendação 25 – 26 – PCGE/2011
Fluxos financeiros com a União Europeia	Recomendação 27 - 29 - PCGE/2011
Fluxos financeiros com o sector público empresarial	Recomendação 34- PCGE/2011
Património Financeiro	Recomendação 35- PCGE/2010, Recomendação 42 – PCGE/2011
Património Imobiliário	Recomendação 43- PCGE/2011
Operações de tesouraria	Recomendação 44 – 45 – 46 -, PCGE/2011

Figura j) refere o grau de acolhimento das recomendações 2013⁴⁵⁰.

⁴⁵⁰ *Cfr.*, PCGE de 2013, p. 363.

Recomendação	Em número	Em percentagem
Totalmente acolhidas	18	21
Parcialmente acolhidas	37	44
Não acolhidas	29	35
Total	84	100

Fonte: relatório do PCGE, de 2013, p. 363

Recomendações formuladas no Parecer da Conta do Estado de 2013, o total de 86 recomendações, das quais 52 da Administração Central e 34 Segurança Social. Quadro 2.

Tipologias	Recomendações
As previsões macroeconómicas subjacentes à política orçamental em 2013	Recomendação 1, 2, 3 - PCGE/2013
Orçamento do Estado (Administração Central)	
Alterações orçamentais	Recomendação 4, PCGE/2013
Execução Orçamental	
Receita	Recomendação c 5,6,7,8,9,10, 11 - PCGE/2013
Despesa	Recomendação 12,13,14,15.16,17,18,19,20,21,22- PCGE/2013
Aplicação da contabilidade patrimonial na administração central	Recomendação 23,24 - PCGE/2013
Dívida financeira	Recomendação 25, 26,27,28,29 - PCGE/2013
Fluxos financeiros com a União Europeia	Recomendação 30,31,32,33,34, - PCGE/2013
Fluxos financeiros com o sector público empresarial	Recomendação 35,36, PCGE/2013
Fluxos financeiros com as Regiões Autónomas e Autarquias Locais	Recomendação 37 PCGE/2013
Benefícios Fiscais	Recomendação 38 PCGE/2013
Património financeiro	Recomendação 39,40,41,42,43,44- PCGE/2013

Património Imobiliário	Recomendação 45, 46 – PCGE/2013
Operações de Tesouraria	Recomendação 47, 48,49,50,51, 52 - - PCGE/2013

Anexo H. 2014

Recomendações não acolhidas pela Administração Central, ano 2014. Quadro 1.

Tipologias	Recomendações
Previsões macroeconómicas	Recomendação 3- PCGE/2012
Alterações orçamentais	Recomendação 4-PCGE/2012
Receita	Recomendação 6, PCGE/2012 Recomendação 9, PCGE/2012
Despesa	Recomendação 10, PCGE/2012 Recomendação17 -PCGE/2012
Dívida pública	Recomendação 23 PCGE/2012
Mecanismos de assistência financeira a Portugal	Recomendação 25 PCGE/2012
Fluxos financeiros com o sector público empresarial	Recomendação 31- PCGE/2012
Património Financeiro	Recomendação 39- PCGE/2012
Operações de tesouraria	Recomendação 42, PCGE/2012 Recomendação 43- PCGE 2012

Figura k) refere o grau de acolhimento das recomendações 2014⁴⁵¹.

⁴⁵¹ Cfr., relatório do Parecer de 2014, p. 381.

Recomendação	Em número	Em percentagem
Totalmente acolhidas	14	17,5
Parcialmente acolhidas	38	47,5
Não acolhidas	25	31,3
Prejudicadas	3	3,8
Total	80	100,0

Fonte: relatório do PCGE, de 2014, p. 381.

Recomendações formuladas no Parecer da Conta do Estado de 2014, no total de 95, das quais 55 da Administração Central e 40 da Segurança Social. Quadro 2.

Enquadramento macroeconómico e orçamental	Recomendação 1, 2, 3– PCGE/2014
Orçamento do Estado (Administração Central)	
Alterações orçamentais	Recomendação 4 - PCGE/2014
Execução Orçamental	
Receita	Recomendação 5, 6, 8, 9,10, 11, 12, 13, 14, 15 – PCGE/2014
Despesa	Recomendação 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25 – PCGE/2014
Aplicação da contabilidade patrimonial na administração central	Recomendação 26, 27- PCGE/2014
Dívida financeira	Recomendação 28, 29, 30, 31, 32 PCGE/2014
Dívida não financeira	Recomendação 33 – PCGE/2014
Fluxos financeiros com a União Europeia	Recomendação 34, 35, 36, 37, 38, 39- PCGE/2014
Fluxos financeiros com o sector público empresarial	Recomendação c 40- PCGE/2014
Fluxos financeiros com as Regiões Autónomas e Autarquias Locais	Recomendação 41 – PCGE/2014
Benefícios Fiscais	Recomendação 42 – PCGE/2014
Património financeiro	Recomendação 43, 44, 45, 46, 47,48 – PCGE/2014

Património Imobiliário	Recomendação. 49, 50 – PCGE/2014
Operações de Tesouraria	Recomendação 51,52,53,54,55 - PCGE/2014

Anexo I. 2015

Recomendações não acolhidas pela Administração Central, ano 2015. Quadro1.

Tipologias	Recomendações
Previsões macroeconómicas	Recomendação 2, 3 PCGE/2013
Alterações orçamentais	Recomendação 4- PCGE/2013
Receita	Recomendação 6 -10 - - PCGE/2013
Despesa	Recomendação 12 -14 -17 - PCGE/2013
Aplicação da contabilidade patrimonial na administração central	Recomendação 23 - PCGE/2013
Dívida pública	Recomendação 27, 28, 29 - PCGE/2013
Fluxos financeiros com o sector público empresarial	Recomendação 35, – PCGE/2013
Património financeiro	Recomendação 43 - 44 - PCGE/2013
Património imobiliário	Recomendação. 46 – PCGE/2013
Operações de tesouraria	Recomendação.48 - 49 - 52 - PCGE/2013

Figura 1) refere o grau de acolhimento das recomendações 2015 ⁴⁵².

⁴⁵² Cfr., relatório do Parecer de 2015, p. 351.

Recomendação	Em número	Em percentagem
Totalmente acolhidas	11	12,8
Parcialmente acolhidas	35	40,7
Não acolhidas	37	43,0
Prejudicadas	3	3,5
Total	86	100,0

Fonte: relatório do PCGE, de 2015, p. 351

Recomendações formuladas no Parecer da Conta do Estado de 2015, no total de 98 recomendações, 55 dizem respeito à Administração Central e 43 à Segurança Social. Quadro 2.

Tipologias	Recomendações
Enquadramento macroeconómico e orçamental	Recomendação 1, 2, 3 - PCGE 2015
Orçamento do Estado (Administração Central)	
Alterações orçamentais	Recomendação 4 - PCGE 2015
Execução Orçamental	
Receita	Recomendação 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15 - PCGE 2015
Implementação da Entidade Contabilística Estado	Recomendação 16 - PCGE 2015
Despesa	Recomendação 17, 18, 19, 20, 21,22, 23,24,25,26 - PCGE 2015
Consolidação da Administração Central	
Implementação do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP)	Recomendação 27 - PCGE 2015
Dívida financeira	Recomendação 28, 29, 30, 31 - PCGE 2015
Garantias do Estado	
Dívida não financeira	Recomendação 32 - PCGE 2015
Fluxos financeiros com a União Europeia	Recomendação 33, 34, 35, 36, 37, 38 - PCGE 2015
Fluxos financeiros com o sector público empresarial	Recomendação 39 - PCGE 2015

Fluxos financeiros com as regiões autónomas e autarquias locais	Recomendação 40 - PCGE 2015
Benefícios fiscais	Recomendação 41 - PCGE 2015
Património financeiro	Recomendação 42, 43, 44, 45, 46 - PCGE 2015
Património Imobiliário	Recomendação 47, 48, 49, - PCGE 2015
Operações de tesouraria	Recomendação 50, 51, 52,53, 54,55 - PCGE 2015

Anexo J. 2016

Recomendações não acolhidas pela Administração Central, ano 2016. Quadro1.

Tipologia	Recomendações
Previsões macroeconómicas	Recomendação 2, – PCGE 2014
Alterações orçamentais	Recomendação 4 - – PCGE 2014
Receita	Recomendação 11, 12, 13, 15 – PCGE 2014
Despesa	Recomendação 16, 17 - – PCGE 2014
Dívida pública	Recomendação 28, 30, 31, 32 – PCGE 2014
Dívida não financeira	Recomendação 33 – PCGE 2014
Património financeiro	Recomendação 48 – PCGE 2014
Património imobiliário	Recomendação 50 – PCGE 2014
Operações de tesouraria	Recomendação 52, 53, 54 - – PCGE 2014

Figura m) refere o grau de acolhimento das recomendações

Recomendações – PCGE 2014	Número	Percentagem
Totalmente acolhidas	8	8
Parcialmente acolhidas	49	52
Não acolhidas	35	37
Prejudicadas	3	3
Total	95	100

Recomendações não acolhidas – PCGE 2013	2
---	---

Fonte: relatório do PCGE, de 2016, p. 358

Recomendações formuladas no Parecer da Conta do Estado no ano de 2016, do total de 75 recomendações 45 da Administração Central e 30 da Segurança Social. Quadro 2.

Tipologias	Recomendações
Enquadramento macroeconómico e orçamental	Recomendação 1, 2 – – PCGE 2016
Orçamento do Estado (Administração Central)	
Alterações Orçamentais	Recomendação 3 – – PCGE 2016
Execução Orçamental	
Receita	Recomendação 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11 – PCGE 2016
Atividade dos Fundos de Estabilização Tributário e Aduaneiro	Recomendação 12 – – PCGE 2016
Despesa	Recomendação 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19 – PCGE 2016
Consolidação da administração central	
Dívida. Pública, dívida financeira	Recomendação 20, 21, 22, 23 – PCGE 2016
Garantias do Estado	Recomendação 24 – PCGE 2016
Dívida não financeira	Recomendação 25 – PCGE 2016
Fluxos financeiros com a União Europeia	Recomendação 26, 27, 28, 29, 30, 31, 32 – – PCGE 2016

Fluxos financeiros com o sector público empresarial	Recomendação 33 - - PCGE 2016
Fluxos financeiros com as regiões autónomas e autarquias locais	Recomendação 34 - - PCGE 2016
Benefícios fiscais, subsídios e outras formas de apoio	
Benefícios fiscais	Recomendação 35 - - PCGE 2016
Subsídios e outras formas de apoio	
Património do Estado	
Património financeiro	Recomendação 36, 37 - - PCGE 2016
Saldo das receitas e das despesas orçamentais relativas ao BPN	
Património Imobiliário	Recomendação 38, 39, 40, 41 - PCGE 2016
Operações de tesouraria	Recomendação 42, 43, 44, 45 - PCGE 2016
Atividade do Fundo de Resolução	

Anexo K. 2017

Recomendações não acolhidas pela Administração Central, ano 2017. Quadro 1.

Tipologia	Recomendações
Processo Orçamental	Recomendação 17 - PCGE 2015
Âmbito orçamental e contabilístico	Recomendação 9, 10 - PCGE 2015
Fiabilidade das demonstrações orçamentais	Recomendação 29 - PCGE 2015
Fiabilidade dos elementos patrimoniais	Recomendação 30, 48, 49, - PCGE 2015
Sistemas de Gestão e controlo	Recomendação 4 - PCGE 2015
Informação e transparência da CGE	Recomendação 13, 32 - PCGE 2015

Figura n) refere o grau de acolhimento das recomendações de 2017.

Quadro III. 1 – Recomendações formuladas e acolhidas por tipologia

Tipologia	Recomendações		
	Formuladas	Acolhidas	Grau de acolhimento
Processo orçamental	5	3	60%
Âmbito orçamental e contabilístico	5	0	0
Fiabilidade das demonstrações orçamentais, financeiras e dos elementos patrimoniais	43	27	63%
Sistemas de gestão e controlo	38	21	55%
Informação e transparência da CGE	12	6	50%
Total	103	57	55%

Fonte: relatório do PCGE, de 2017, pp. 246, 247

Figura n).

Gráfico III. 1 – Situação das recomendações



Fonte: relatório do PCGE, de 2017, p. 246.

Recomendações formuladas no Parecer da Conta do Estado, ano 2017, num total de 60 recomendações, 32 são da Administração Central e 28 da Segurança Social. Quadro 2.

Tipologia	Recomendações
Processo orçamental	Recomendação 1, 2, 3 PCGE 2017
Âmbito orçamental e contabilístico	Recomendação 4, 5 - PCGE 2017

Fiabilidade das demonstrações orçamentais	Recomendação 6, 7, 8, 9,10,11,12, 13 - PCGE 2017
Fiabilidade dos elementos patrimoniais	Recomendação 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20 - PCGE 2017
Sistemas de gestão e controlo	Recomendação 21,22,23, 24, 25, 26 - PCGE 2017
Informação e transparência da CGE	Recomendação 27, 28,29, 30,31, 32 - PCGE 2017

Anexo. Curriculum Vitae