

# CONFERÊNCIA

Promovida pela Comunidade Intermunicipal do Médio Tejo sob proposta da  
Câmara Municipal de Ferreira do Zêzere

## **“CONTAS CERTAS POR DIREITO CERTO E PODER LOCAL: A “ACCOUNTABILITY” NO PODER LOCAL”**

**CONSELHEIRO ERNESTO CUNHA  
JUIZ DO TRIBUNAL DE CONTAS**

**FERREIRA DO ZÊZERE, 25 DE JANEIRO DE 2014, 15:30**  
Auditório do Centro Cultural



## AGRADECIMENTOS

1. Agradeço os contributos, os comentários e as sugestões para esta Conferência do Auditor Coordenador, Sr. Dr. Antonio Costa Silva e do Auditor Chefe, Sr. Dr. Telmo Mendes.
2. Agradeço igualmente a recolha de jurisprudência da 1ªsecção e os esclarecimentos sobre a fiscalização prévia dos contratos programas das empresas locais e dos contratos de fusão de empresas locais à Auditora Chefe, Sra. Dra. Maria Clara Albino.
3. Agradeço a todos os dirigentes, técnicos, técnicos superiores verificadores e auditores do DVIII e do DVIC as reflexões que temos partilhado sobre a prestação de contas das empresas locais, sobre a prestação de contas consolidadas, sobre a elaboração e execução dos orçamentos municipais, sobre o novo regime da atividade empresarial local, sobre dívida total e endividamento público local e do setor local.
4. No âmbito da elaboração das *Instruções nº 1/2013-2ªSecção (contas das empresas locais e das empresas participadas)*, e da revisão das Instruções relativas às contas das autarquias locais, das entidades intermunicipais e das entidades públicas associativas e das contas consolidadas dos grupos autárquicos.
5. E no contexto de complexas auditorias em curso ao endividamento municipal, a municípios e a empresas locais e de verificação de contas.

Conselheiro Ernesto Cunha



**Contas Certas do Direito Certo e Poder Local:  
A «accountability» e a «responsiveness» no Poder Local.**

1. A «accountability» e a «responsiveness» no Poder Local: significado, extensão e âmbito
2. Os decisores financeiros que, estando investidos no exercício de funções públicas, administram dinheiros e ativos públicos, incluindo os que resultam de investidura do voto democrático confiado pelos cidadãos, têm o **dever de prestar contas** pela forma como administram esses dinheiros e ativos, como gerem esses recursos, em nome do povo e exercem o respetivo mandato representativo.
3. Este dever de prestação de contas abrange a obrigação de prestar contas em sentido estrito ou **jurídico-contabilístico**.
4. Mas abrange também dever daqueles que em democracia representativa tem de prestar contas perante os cidadãos, a opinião pública e as assembleias políticas representativas, pela forma como exercem o seu mandato, afetam os recursos públicos à satisfação das necessidades coletivas, em sentido jurídico - político, tal como é utilizado no direito público, na ciência política ou ciência das finanças públicas e, sendo caso disso, respondem juridicamente por factos ilícitos perante os Tribunais competentes.
5. Para o primeiro sentido nos países anglo-saxónicos utiliza-se a expressão «**accounting**».
  - 5.1. Este sentido tem como reverso em sede de auditoria pública, a chamada **auditoria financeira ou contabilística e auditoria de conformidade**<sup>1</sup>.
  - 5.2. Aqui existe mais uma preocupação da sinceridade e fiabilidade das contas públicas.
  - 5.3. Tem-se em vista formular um juízo de auditoria, se as contas prestadas:
    - 5.3.1. Refletem de forma adequada a situação financeira e patrimonial das entidades públicas contabilísticas.
    - 5.3.2. E se a sua execução orçamental é conforme aos orçamentos votados pelas assembleias representativas, para os fins que foram votados os créditos orçamentais e, de acordo com as leis quadro relativas à elaboração, aprovação e execução dos orçamentos públicos.
    - 5.3.3. E se as transações subjacentes são conformes às normas legais e aos princípios e normas contabilísticas aplicáveis.

---

<sup>1</sup> Hilikka Suma "Definitions and Frameworks" in "Performance or Compliance? - Performance Audit and Public Management in Five Countries", Oxford University Press, Christopher Pollitt, Xavier Girre, Jeremy Lonsdale, Robert Mul, Hilikka Summa, and Marit Waerness". pag 15 a 29.

6. Para o segundo sentido enunciado utiliza-se a expressão «**accountability**», que abrange não apenas a «**accouting**», ou a prestação de contas em sentido jurídico-contabilístico, mas sim o dever de demonstração de que os recursos públicos foram geridos de uma forma económica, eficaz e eficiente<sup>2</sup>. E tem como reverso em auditoria pública a chamada **auditoria de performance, de resultados ou de «value for money»**.
- 6.1. Aqui tem se em vista formular um juízo de auditoria sobre se a gestão dos recursos públicos, dos ativos e passivos públicos é conforme aos indicadores quantitativos e qualitativos de economia, de eficácia e de eficiência, tal como fixados pelas autoridades orçamentais competentes.
- 6.2. E se os objetivos enunciados foram ou não atingidos de acordo com aqueles indicadores.
- 6.3. O que não exclui uma avaliação sobre se esses indicadores fixados pelas autoridades orçamentais foram desenhados de forma adequada e de acordo com as perícias, ramos de saber especializados da economia pública, das finanças públicas, da engenharia, da ciência política, da arquitetura, das ciências sociais, da medicina, das ciências do ambiente, do urbanismo.
- 6.4. E que pode também envolver a necessidade do recurso às técnicas ou às boas práticas do «**new public management**», do «**performance budgeting**», da «**good governance**» e de formulação e de avaliação de políticas públicas.
- 6.5. O que poderá significar para além dos juízos de **auditoria sobre a boa gestão pública** a formulação de recomendações dirigidas, não apenas aos **decisores executivos**, mas também àqueles que tem a responsabilidade de definir os objetivos e fixar os indicadores de gestão e os métodos adequados de análise custo-benefício, designadamente as autoridades orçamentais das **assembleias políticas representativas**.
- 6.6. Esta abordagem pressupõe um sistema de orçamentação por programas, com identificação dos objetivos, dos indicadores de mensuração das medidas, dos custos estimados e um sistema de contabilidade analítica por custos.
- 6.7. E tem em vista uma avaliação: saber se a gestão pública foi **económica, eficaz e eficiente**. Os métodos utilizados são significativamente diferentes

---

<sup>2</sup> Para uma distinção entre «**accounting**» e «**accountability**» cfr. **Paulo Nogueira da Costa**, «*Controlo financeiro externo; Tribunal de Contas; «Accounting» vs. «Accountability»* in «**Revista de Finanças Públicas e de Direito Fiscal**» n.º 2, Ano VI. 2013, pág. 49 e seguintes.) Fidelma White, Kathryn Hollingsworth in “Audit Accountability and Government, Clarendon Press Oxford, pag 1 a 15 e pag 167 e seguintes; Geert Bouckeart and John Halligan “ Managing Performance, International Comparisons”, Routledge, 2007, pag 9 a 45 e 67 a 100; “The myth of non-bureaucratic accountability and the anti-administrative impulse”, Edward Rubin in Public Accountability, Designs, Dilemmas and Experiences” edited by Michael W, Dowdle, Cambridge Studies in Law and Society.

dos da auditoria financeira ou de conformidade, envolvendo o recurso a **saberes multidisciplinares** tal como os acima enunciados<sup>3</sup>.

7. Nos países de modelo anglo-saxónico a «**accountability**», em sentido amplo, está associada à «**responsiveness**».
8. Esta constitui o **dever dos que estão investidos em funções públicas de demonstrar perante os cidadãos e as assembleias políticas representativas** que os recursos públicos foram utilizados de forma legal, regular, de acordo com os princípios e normas de contabilidade aplicáveis. E que essa utilização corresponde a uma gestão económica, eficaz e eficiente.
9. Com efeito, tal como se pode ler em várias sentenças da 2ª secção do Tribunal de Contas que decidiram no âmbito de processos de multa instaurados por não prestação de contas, incorrendo os infratores em infração prevista e punida no artigo 66 n.º, 1 alínea c) da Lei n.º 98/97 de 26 de agosto.
10. Esta obrigação de prestação de contas em sentido tem o seu fundamento no artigo 15º da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão «**a sociedade tem o direito de pedir a todo o agente público contas pela sua administração**».
11. «Trata-se, com efeito de um princípio de direito constitucional positivo em vigor em França, mas que se integra na matriz **constitucional europeia afirmada e rececionada no Tratado da União Europeia**, na parte relativa ao princípio da **transparência e prestação de contas** de todos os que **administrem dinheiros e ativos públicos** que lhes são postos à sua disposição, para satisfação de **necessidades coletivas, por forma legal e regular, em obediência aos princípios da soberania popular, da juridicidade dos comportamentos dos agentes públicos e da boa gestão dos recursos públicos**».
12. E que vigora hoje em todos os Estados Membros da União Europeia de acordo com os princípios e normas previstas nas Constituições nacionais.
13. Mas com especial incidência nos países da zona euro, no quadro das vinculações, da sustentabilidade das finanças públicas e da estabilidade orçamental.
14. Quer digam respeito aos governos centrais e suas *administrações públicas*, quer digam respeito aos governos estaduais ou regionais e locais e suas *administrações públicas*.
15. *E quer digam a entidades do setor público administrativo em sentido estrito, quer digam respeito a entidades contabilísticas que independentemente da sua forma e natureza jurídica reúnam os requisitos previstos no Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais, para a sua inclusão nos perímetros das administrações públicas e nas respetivas contas nacionais ou regionais, em virtude da existência de elementos de poder ou de controlo, por parte das autoridades estatísticas*

---

<sup>3</sup> Cfs. Jeremy Lonsdale “Approaching Performance Audit Methods” in “Performance or Compliance?” Performance Audit and Public Management in Five Countries, Oxford University Press, Christopher Pollitt, Xavier Girre, Jeremy Lonsdale, Robert Mul, Hilkka Summa, and Marit Waerness, Oxford University Press, pag 126 a 148.

*nacionais, em articulação e de acordo com os critérios metodológicos, critérios interpretativo, e decisões do Eurost.*

16. Este dever é mais amplo que o dever de apresentar contas sinceras e fiáveis, e recai **não apenas sobre quem tem o dever de apresentar e prestar essas contas**, mas sobre quem define as políticas públicas e a matriz da sua formulação e execução e avaliação e quem intervém a qualquer título na gestão dos recursos públicos, **particularmente nos casos de gestão em rede, em que se verifica uma complexificação do processo de decisão financeira e uma intervenção poligonal da governação pública.**
17. E compreende a intervenção de órgãos executivos e deliberativos, ou a desconcentração vertical, no seio da mesma pessoa coletiva pública.
18. E abrange ainda a descentralização em entidades empresariais, societárias, associativas ou fundacionais ou o desenho de parcerias públicas entre os vários níveis nacional de decisão e governação públicas da administração central e da administração local, («**multilevel governance**»).
19. Ou, envolve a integração em níveis de governação económica, de estabilidade financeira supranacionais e a sujeição a vinculações externas das finanças públicas, resultante de **Tratados Europeus ou intergovernamentais que Portugal subscreveu**, ou de **fontes de direito europeu** com eficácia interna direta na **Ordem Jurídica Portuguesa**.
  - 19.1. Ou que implicam a necessidade da sua transposição através dos instrumentos jurídicos adequados.
  - 19.2. Ou a instrumentos de «**soft law**», como sejam os manuais ou decisões e interpretações do **Eurostat**.
20. Nos países do **sistema europeu continental de modelo latino**, como é nosso, o dever de demonstração de que os recursos públicos foram utilizados de forma, legal, regular, conforme aos princípios e normas de contabilidade aplicáveis e que corresponda a uma gestão pública económica, eficaz e eficiente, está **também associado a um regime de responsabilidade jurídico-financeira, por parte daqueles:**
  - 20.1. Que estão obrigados à prestação de contas.
  - 20.2. E os que a qualquer título intervêm, nos termos acima enunciados, em qualquer fase do processo de decisão financeira:
    - 20.2.1. Quer no caso de governação em rede ou partilhada, quer no caso de exercícios de poderes por parte de órgãos deliberativos em relação a órgãos executivos, no seio da mesma pessoa coletiva;
    - 20.2.2. Quer no exercício de poderes de direção, superintendência e/ou de tutela ou de acionista público, ou de entidade consolidante, e pratiquem atos financeiros constitutivos de responsabilidades



financeiras, sejam ou não titulares de órgãos singulares ou colegiais de entidades sujeitas á obrigação de prestação de contas.

- 20.2.3.** Hoje a responsabilidade financeira pode também recair sobre **aqueles que no exercício das suas funções informem erradamente**, quanto ao fundamento jurídico, técnico, económico-financeiro e contabilístico os **decisores financeiros** com competência para praticar atos financeiros, incluindo a aprovação de orçamentos e de contas, atos administrativos, regulamentos internos ou externos, atos ou negócios jurídicos unilaterais ou contratos públicos, administrativos ou de direito financeiro.
- 20.3.** Quer sejam decisores financeiros políticos quer sejam decisores administrativos integrados numa relação hierárquica, de superintendência, de tutela ou inerentes ao exercício da função acionista.
- 20.3.1.** E quer sejam regidos pelo direito administrativo e pelo direito financeiro público, quer sejam regidos exclusivamente ou conjuntamente pelo direito civil, pelo direito comercial ou das sociedades comerciais, pelo direito bancário ou dos instrumentos financeiros ou dos valores mobiliários.
- 20.4.** Este é o regime que está instituído a partir da entrada em vigor da **Lei nº 98/97, de 26 de Agosto**. Até, a exceção dos casos de alcance, a responsabilidade recaía sempre **nos titulares de órgãos singulares ou colegiais de entidades contabilísticas obrigadas** à prestação de contas ao Tribunal de Contas.
- 20.4.1.** O único processo de responsabilização teria de ser efetuado exclusivamente no **processo de julgamento de contas**.
- 20.4.2.** Hoje o que constitui fundamento para a imputação de responsabilidades é autoria de fatos ilícitos financeiros, independentemente do seu autor ser obrigado à prestação de contas.
- 20.4.3.** E pode ser **efetivado no âmbito da prestação de contas em sentido estrito ou jurídico-contabilístico**.
- 20.4.4.** Mas também no âmbito da apreciação de **atos financeiros enunciados, apurados e identificados em auditorias de todo o tipo**, sejam auditorias financeiras, sejam auditorias de conformidade, sejam auditorias de resultados ou de performance.
- 21.** Este dever de demonstração por parte dos visados em processos de auditoria, ou de julgamento de responsabilidades está expressamente previsto no **artigo 61º, nº.1 da Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas**, como significando «**a demonstração de que a utilização de dinheiros e outros ativos públicos postos à sua disposição (-foi feita-) de forma legal, regular e conforme aos princípios da boa gestão**».

22. Incluem o grupo **de decisores financeiros no âmbito do Poder Local e no sector local** em sentido amplo, nos termos acima enunciados:

22.1. **Os autarcas que sejam membros de órgãos executivos autárquicos, os titulares de órgãos executivos de entidades intermunicipais e os dirigentes dos serviços importantes com competências financeiras.**

22.1.1. Em primeiro lugar, compete-lhes **preparar, aprovar e apresentar o projeto de orçamento aos órgãos deliberativos**, privilegiando a sua estruturação em orçamentos por programas, **com definição dos respetivos objetivos a atingir e fixando os indicadores quantitativos e qualitativos de economia, de eficácia e de eficiência**, à luz dos quais esses objetivos devem ser atingidos, e a sua avaliação e mensuração deverá ser feita *ex ante* ou *ex post*.

22.1.2. Em segundo lugar, compete-lhes **assegurar a execução orçamental**, adotar e fazer cumprir as adequadas **normas de controlo interno** relativas à gestão **financeira, orçamental, à contabilidade e registo de compromissos e de pagamentos atrasados, gestão patrimonial, de tesouraria, de dívida pública** e de recurso ao **crédito**, ou de **regularização ou renegociação de dívidas comerciais, administrativas** através da sua modificação objetiva e ou subjetiva e conversão em dívida de natureza financeira.

22.1.3. **Em terceiro lugar, compete-lhes autorizar as despesas, autorizar as decisões de contratar, adjudicar** na sequência de procedimentos administrativos tendentes à celebração de contratos públicos ou privados e praticar todos os atos relativos á aquisição, administração e alienação ou troca de bens do domínio privado, ou a afetação, classificação e desafetação de bens do domínio público autárquico.

22.1.4. **Em quinto lugar, compete-lhes autorizar as admissões de pessoal, gerir os recursos humanos**, nos termos da lei e dos constrangimentos orçamentais em vigor.

22.1.5. **Em sexto lugar compete-lhes, avaliar previamente a legalidade dos factos constitutivos de despesas, a sua regularidade contabilística e orçamental.**

22.1.6. **Em sexto lugar, compete-lhes avaliar previamente à emissão da ordem de pagamentos, se os pagamentos a satisfazer correspondem ao cumprimento de obrigações jurídica, perfeitas e validamente constituídas, com aptidão para vincular juridicamente e com eficácia externa os respetivos orçamentos.**

**22.1.7. Em sétimo lugar**, compete-lhes proceder à avaliação *ex ante* e *ex post* da sustentabilidade financeira dos factos constitutivos de despesa:

**22.1.7.1.** Face aos orçamentos aprovados, às normas de controlo interno, aos dados relativos à sua execução orçamental e ao sistema de registo contabilístico dos compromissos e aos indicadores da gestão dos fluxos de receita e de despesa na tesouraria e da previsão de fundos de disponíveis;

**22.1.7.2.** Para satisfazer *pontualmente*, (nos prazos contratualmente estipulados e na íntegra, ponto por ponto), os compromissos jurídicos assumidos com terceiros, designadamente com operadores económicos privados, na vigência do respetivo orçamento anual ou no quadro de programação orçamental plurianual, aprovada pelas assembleias políticas representativas.

**22.2. Em oitavo lugar**, compete-lhes proceder à avaliação da economia, eficácia e a eficiência das despesas públicas a autorizar, em especial as despesas de investimento e de capital que estejam integradas em programas orçamentais cofinanciados por programas europeus aprovados por autoridades europeias:

**22.2.1.** Tendo em conta, os objetivos fixados e os indicadores qualitativos e quantitativos de economia de eficácia e de eficiência pelas autoridades orçamentais competentes;

**22.2.2.** E sendo caso disso, tendo em conta os critérios fixados pelas autoridades nacionais e europeias competentes no âmbito dos programas europeus que serviram de fundamento à sua elegibilidade;

**22.3.** Em nono lugar, compete-lhes autorizar a assunção dos compromissos juridicamente válidos e assumidos perante terceiros, determinando o seu registo sequencial e a garantia prévia de cabimento orçamental e/ou de fundos disponíveis para assegurar o seu pagamento, nos prazos contratualmente estipulados.

**22.4. Em décimo lugar**, compete-lhes o dever de observar o princípio da boa-fé contratual previsto, no artigo 217º do Código Civil, nas relações contratuais com os operadores económicos privados, evitando fazer recair sobre estes as consequências de invocação de nulidade dos contratos, pelo não cumprimento dessas obrigações e deveres internos e funcionais de registo de compromissos ou de falta de garantia de fundos disponíveis para satisfazer esses compromissos, designadamente a eventual inexigibilidade dos respetivos créditos, por forma a evitar:

**22.4.1.** A invocação pelos operadores privados nos tribunais legalmente competentes para dirimir os litígios do *princípio venire contra factum proprium*, ou *e do enriquecimento sem causa*, quando as prestações emergentes dos contratos emergentes tenham sido

satisfeitas tempestivamente pelos referidos operadores titulares de créditos, os bens entregues, os serviços prestados e os trabalhos efetivamente realizados, de acordo com os autos de medição, e as obras completamente realizadas e rececionadas, **tenham ou não os contratos de que emergem os referidos créditos sido precedidos de visto prévio legalmente exigível do Tribunal de Contas.**

**22.4.2.** E a **satisfação judicial integral e a cobrança coerciva dos referidos compromissos e créditos** nos tribunais competentes, acrescidos de juros com impactos de obrigações acessórias de juros de mora nos orçamentos autárquicos, intermunicipais, ou das empresas locais ou intermunicipais, em caso de incumprimento ou de mora, dentro dos prazos legais e contratualmente estipulados.

**22.5.** Em **décimo primeiro lugar, compete-lhes assegurar a gestão de tesouraria, autorizar os pagamentos, certificando-se que correspondem ao cumprimento de obrigações jurídicas e perfeitas com aptidão para vincular juridicamente o orçamento,** e pagar as **despesas,** de acordo com as **normas legais permissivas aplicáveis** e com as **normas de controlo interno instituídas,** nos termos da lei ou de anteriores recomendações do Tribunal de Contas.

**22.6.** Em **décimo segundo lugar, compete-lhes o dever de determinar a realização e supervisionar os estudos técnicos, económicos e jurídicos preparatórios e aprovar as propostas de contração de empréstimos, de curto, médio e longo prazo, aos órgãos deliberativos** e, bem assim, o **recurso a instrumentos ou planos de regularização de dívidas e de pagamentos atrasados,** nos termos taxativamente previstos na lei e que careçam igualmente de **autorização dos órgãos deliberativos.**

**22.7.** Em **décimo terceiro lugar, compete-lhes o dever de cumprir e fazer cumprir as obrigações de registo contabilístico** dos compromissos, e de todas as operações **orçamentais, de tesouraria, patrimoniais, de acréscimo e de especialização de exercícios,** nos termos dos **sistemas contabilísticos em vigor, aprovados por lei para cada tipo de entidade contabilística** e de acordo com as normas de controlo interno em vigor.

**22.8.** Em **décimo quarto lugar, compete-lhes o dever de supervisionar os serviços municipais, emitindo as pertinentes orientações, diretivas e instruções,** para o efeito adequadas, **relativas à elaboração das contas,** responsabilizando-se, **através da sua assinatura:**

**22.8.1.** Pela **sinceridade e fiabilidade da elaboração das contas individuais da autarquia e dos serviços municipalizados, ou das contas consolidadas dos grupos municipais ou intermunicipais,** de acordo com as normas e princípios de **contabilidade aplicáveis a umas e a outras, na união económica e monetária e em Portugal e as normas de controlo interno em vigor.**

**22.8.2.** E pela conformidade das transações subjacentes com os princípios gerais de direito financeiro público e orçamental, em vigor na união económica e monetária e com as normas legais diretamente aplicáveis em Portugal, com os orçamentos aprovados e com os princípios e normas de contabilidade aplicáveis.

**22.9.** E, por último **competem-lhes** determinar, em sessão do órgão executivo competente, a sua remessa e a sua prestação ao Tribunal de Contas, nos termos da sua **Lei de Organização e Processo** e das **Instruções** ou das **Resoluções** por este aprovadas, sem prejuízo da sua prévia certificação legal obrigatória por auditores externos inscritos como revisores oficiais de contas e da sua aprovação pelos órgãos deliberativos.

**23.** São também decisores financeiros no poder local, para este efeito, os **titulares dos órgãos executivos de empresas locais ou participadas, designados pelas assembleias gerais das empresas em relação às quais as entidades públicas participantes disponham de poderes de controlo, nos termos enunciados no Sistema Europeu de Contas, sendo aquelas assembleias gerais integradas por representantes das entidades públicas participantes designados pelos respetivos órgãos executivos.**

**24. Os quais dispõem de importantes competências financeiras.**

**24.1.** **Em primeiro lugar, compete-lhes** submeter aos acionistas as propostas de **orientações estratégicas válidas para o mandato dos órgãos de gestão** onde se definam os objetivos a prosseguir tendo em vista a prossecução dos serviços de interesse geral, contendo metas quantificadas, e com as empresas locais de desenvolvimento local e regional, contemplando a celebração de contratos-programa entre as entidades públicas participantes e as empresas locais em causa.

**24.2.** **Em segundo lugar,** compete-lhes preparar e submeter às **assembleias gerais,** dando conhecimento aos órgãos executivos das entidades públicas participantes, **as orientações anuais, as quais, incluem a aprovação dos seguintes instrumentos de gestão previsional ou dos seguintes instrumentos financeiros que envolvam o recurso ao endividamento,** designadamente:

**24.2.1.** **Orçamentos anuais,** incluindo a estimativa das operações financeiras com o Estado e as autarquias.

**24.2.2.** **Planos de investimentos anuais e plurianuais** e respetivas fontes de financiamento.

**24.2.3.** **Documentos de prestação anual de contas,** responsabilizando-se, pela sua assinatura, pela sua sinceridade e fiabilidade e pela conformidade das transações subjacentes, em ambos os casos, **com os princípios gerais de direito financeiro público e orçamental em vigor na união económica e monetária, com as normas legais do regime jurídico da atividade empresarial local, do Código das**

**Sociedades Comerciais, em especial as relativas ao direito da prestação de contas, à fiscalização, à extinção, à fusão, à cisão e internalização aplicáveis em Portugal e de acordo com os princípios e as normas de contabilidade igualmente aplicáveis.**

**24.2.4. Relatórios trimestrais de execução orçamental.**

**24.2.5. Empréstimos a contrair pelas empresas locais ou participadas, as quais relevam para o cômputo da dívida total dos grupos públicos autárquicos e intermunicipais.**

**25. Estão também incluídos neste grupo de decisores financeiros do Poder Local e do sector local em sentido amplo, nos termos acima enunciados:**

**25.1. Os membros das assembleias gerais das empresas locais ou participadas;**

**25.2. Os membros dos órgãos executivos ou deliberativos das associações de direito privado;**

**25.3. Ou de conselhos de curadores ou de órgãos de gestão de fundações públicas de direito privado, com dotação fundacional constituída por ativos públicos autárquicos ou intermunicipais, e financiadas com regularidade com transferências de orçamento autárquicos ou intermunicipais.**

**25.4. Desde que em qualquer dos casos enunciados:**

**25.4.1. Se verifique uma posição de domínio por parte das autarquias ou de entidades intermunicipais, nos termos enunciados do Sistema Europeu de Contas e no Regime Financeiro das Autarquias Locais e das Entidades Intermunicipais.**

**25.4.2. Estejam reunidos os pressupostos para a sua reclassificação nos perímetros das administrações públicas pela autoridade estatística nacional e para a sua integração nos perímetros de consolidação dos grupos públicos autárquicos ou intermunicipais.**

**25.4.3. Estes membros de órgãos executivos ou deliberativos destas entidades contabilísticas dispõem de competência, para aprovar:**

**25.4.3.1. As respetivas orientações anuais;**

**25.4.3.2. Os orçamentos;**

**25.4.3.3. Os planos de investimentos anuais e plurianuais;**

**25.4.3.4. A contração de empréstimos de curto, médio, longo prazo ou de outros instrumentos financeiros junto do governo ou do sistema financeiro que relevam para o cálculo da dívida pública total do grupo municipal, e para o cálculo dos limites de**

endividamento de curto, médio e longo prazo dos grupos municipais ou de intermunicipais;

**25.4.4. Planos extraordinários de regularização de dívidas comerciais ou administrativas e de pagamentos atrasados, desde que expressamente permitidas por lei habilitante, sem prejuízo da competência de autorização prévia pelas assembleias políticas deliberativas e representativas.**

**26. São também considerados decisores financeiros, nos termos enunciados, obrigados a prestar contas pelos seus atos de administração financeira os titulares de órgãos do Estado ou das autarquias e entidades intermunicipais que exerçam as funções de tutela financeira ou de função acionista, e respondam, por ação ou por omissão, pela violação de deveres funcionais de fiscalização e controlo.**

**27. São ainda também decisores financeiros, os membros dos órgãos deliberativos das autarquias locais ou das entidades intermunicipais, quando exercem as respetivas competências financeiras.**

**27.1. Em primeiro lugar, compete-lhes aprovar os orçamentos autárquicos ou das entidades intermunicipais, as Grandes Opções do Plano, com observância das regras e dos princípios orçamentais.**

**27.2. Estão integrados nesta competência de aprovação dos orçamentos autárquicos ou das entidades intermunicipais vários importantes poderes-deveres.**

**27.2.1. Em primeiro lugar o poder-dever de observância dos princípios do equilíbrio e da sinceridade orçamentais, em ordem a que as receitas efetivas cubram as despesas efetivas e que estas nunca excedam, ao nível da assunção dos compromissos, as receitas efetivas arrecadas ao longo do exercício orçamental e que a previsão das receitas seja realista e alicerçada numa estratégia de consolidação orçamental e num quadro macro económico adequado à realidade da economia local.**

**27.2.2. A falta de equilíbrio orçamental pode ter consequências penalizadoras para os municípios:**

**I. Em primeiro lugar, quando a dívida total calculada, nos termos do artigo 52º da Lei nº 73/2013, de 3 de Setembro:**

**a) Atinja ou ultrapasse a média da receita corrente líquida cobrada nos três exercícios anteriores, hipótese em que são informados os membros do Governo responsáveis pelas finanças e das autarquias locais, bem como os presidentes dos órgãos executivo e deliberativo do município em causa;**

**b) Atinja ou ultrapasse 1,5 vezes a média da receita corrente líquida cobrada nos três exercícios anteriores, hipótese em que além das**

entidades enunciadas deve ser informados a DGAL e o Banco de Portugal.

**II. Em segundo lugar**, no caso de o município registar uma taxa de execução de receita prevista inferior a 85%, hipótese em que são informadas as mesmas entidades.

- Sempre, que na **sequência dos alertas de desvios precoces realizados pela DGAL nos termos enunciados**, os municípios ultrapassem o limite da dívida total poderão ficar sujeitos, com caráter facultativo ou obrigatório, aos mecanismos de saneamento ou de recuperação, consoante o nível de desequilíbrio verificado a 31 de dezembro.
- O que poderá envolver o recurso obrigatório e compulsório a planos de saneamento, mediante a intervenção do **Fundo de Apoio Municipal**, com sérias limitações à **autonomia orçamental, financeira e patrimonial e de recurso ao crédito por parte dos municípios (artigos 56º a 64º da Lei nº 73/2013, de 3 de setembro)**.
- Em segundo lugar, **compete-lhes exercer poder-dever** de observância dos princípios da **unidade e da plenitude orçamental**, em ordem a que a aprovação do orçamento municipal compreenda:

**27.2.3.** A aprovação da **totalidade das receitas das despesas das autarquias e das entidades intermunicipais, incluindo de forma desagregada os orçamentos dos serviços municipalizados ou intermunicipalizados;**

**27.2.4.** A aprovação **dos orçamentos anexos, relativos a:**

- **órgãos e serviços do município**, com autonomia financeira, em princípio sujeitos aos princípios e regras orçamentais aplicáveis aos municípios como é caso dos serviços municipalizados;
- **empresas locais e das empresas participadas pelo município;**
- **associações privadas e das fundações públicas de direito privado com dotações fundacionais provenientes de ativos autárquicos e financiadas com regularidade com transferências provenientes de orçamentos municipais;**
- **outras entidades de natureza de verificação casuística;**
- sempre que seja possível concluir pela existência de **domínio de controlo**, nos termos definidos do **Sistema Europeu de Contas**, para efeitos de consolidação de contas dos grupos municipais e no **Regime Financeiro das Autarquias Locais e das Entidades**



**Intermunicipais** aprovado pela **Lei n.º 73/2013, de 3 de Setembro**, que tenham sido objeto de integração nas contas da administração regional e local pela autoridade estatística nacional.

Ora, no caso das empresas locais, participadas, das associações privadas ou das fundações privadas de direito público, mesmo que tenham sido reclassificadas nos perímetros da administração regional e local os respetivos orçamentos, **não estão por enquanto sujeitos aos princípios e regras orçamentais aplicáveis aos municípios.**

**27.2.5.** Deste modo a formulação constante do **artigo 40º da Lei n.º 73/2013, de 3 de Setembro** relativo ao equilíbrio orçamental por forma abranger todas as entidades do setor **local** não pode deixar de suscitar as maiores reservas quando confrontada como o **artigo 46º da mesma lei.**

**27.2.6.** Com efeito, os orçamentos das empresas locais, participadas, das fundações públicas de direito privado, não são estruturados na base de receitas e de despesas, mas sim de **custos e proveitos.**

Ou seja, são **orçamentos económicos e financeiros.** Não são **orçamentos limitativos instituídos numa base de caixa**, numa ótica de receitas e despesas segundo o classificador económico das despesas, como é caso dos orçamentos municipais, paroquiais e dos serviços municipalizados.

**27.2.6.1.** Os orçamentos destas entidades são orçamentos económicos anexos a **orçamentos** dos municípios, estes sim organizados numa base de contabilidade de caixa e limitativos, e não estão sujeitos às normas de elaboração e execução da **Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro**, e do **POCAL**, mas sim às normas da **Lei n.º 50/2012, de 31 de agosto** e ao **SNC.**

**27.2.6.2.** As **bases contabilísticas dos orçamentos e das contas** das entidades do setor local são **diversas.** O que suscitará também dificuldades mesmo para efeitos de **consolidação das contas dos grupos municipais ou intermunicipais.** O **POCAL** tem uma **matriz concetual** completamente diferente do **SNC.** Mesmo no que diz respeito à **contabilidade patrimonial, digráfica ou de acréscimo.** O **POCAL** foi concebido através da matriz do **POC Geral.** Este foi substituído pelo **SNC que fez aplicar em Portugal as Normas Internacionais de contabilidade (NIC/IAS).** Ao nível do setor público a matriz derivada das **NIC/IAS** é constituída pelos **IPSAS.**

**27.2.6.3.** Além de que a **reconciliação entre orçamento de caixa e o orçamento económico, e as contas de contabilidade orçamental e as contas de contabilidade patrimonial, digráfica e de acréscimo,** ao nível da mesma pessoa coletiva de população e território é assegurada pelas **contas da classe zero e pelos códigos de classificação económica das despesas e das receitas.** Aliás, o **POCAL** não tem subjacente um orçamento económico e financeiro **previsional de custos e proveitos.** É um regime de dupla

contabilidade, sem expressão num **orçamento financeiro e económico previsional de custos e dos proveitos.**

**27.2.6.4.** O que não sucede com o SNC, essencialmente concebido para empresas privadas, para empresas públicas ou para empresas locais ou participadas, onde os instrumentos de gestão previsional são sempre económicos e financeiros, mas sem expressão num orçamento de caixa limitativo. O **conceito de equilíbrio orçamental** previsto no **artigo 46º da Lei n.º 73/2003, de 3 de Setembro**, não é **completamente compaginável com os artigos 40º, 41º, 47º da Lei n.º 50/2012, de 31 de agosto** ou com o SNC. Não se pode assim falar em **todas receitas necessárias para cobrir as despesas, no caso das empresas locais.**

**27.2.6.5.** No caso das entidades públicas da administração central, que independentemente da sua natureza e forma jurídica tenham sido reclassificadas pela autoridade estatística nacional, nos perímetros das administrações públicas, nos termos do **Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais**, a solução prevista na Lei do Enquadramento Orçamental foi diferente da solução contida na **Lei n.º 73/2013, de 3 de Setembro.**

**27.2.6.6.** Com efeito, desde as revisões e republicações de **2011 da LEO** e que teve a sua consagração pela primeira vez a partir da Lei do Orçamento do Estado de 2012, foi a proceder à sua integração no Orçamento do Estado, **como fundos e serviços autónomos**, submetidos à disciplina do regime de execução orçamental dos fundos e serviços autónomos previsto na LEO, designadamente ao regime de equilíbrio orçamental aplicável a estes. **Mas estão sujeitas a um regime de contabilidade orçamental simplificado previstos nos decretos – leis de execução orçamental de 2012 e de 2013.**

**27.2.6.7.** No **artigo 46º da Lei n.º 73/2013, de 3 de Novembro** prevê-se apenas como integrando o orçamento municipal, intermunicipal, de forma autónoma o mapa das dotações de receita e despesa relativas aos serviços municipalizados. Ora os **orçamentos desenvolvidos dos serviços municipalizados** figuram como **orçamentos anexos** ao orçamento municipal, como se de um **fundo e serviço autónomo se tratasse.** E estão sujeitos ao **POCAL** e às normas relativas à elaboração dos orçamentos e de execução orçamental e contabilização dos municipais. O que aliás está em consonância com o **artigo 16º, n.º1, da Lei n.º 50/2012, de 31 de agosto.**

**27.2.6.8.** Portanto os únicos fundos e serviços autónomos municipais previstos no **artigo 46º da Lei n.º 73/2013, 3 de setembro** são os serviços municipalizados. As empresas locais ou participadas, as fundações públicas de direito privado com ativos municipais ou financiadas com regularidade com transferências dos orçamentos municipais e associações em que os municípios sejam associados.

- 27.2.6.9.** Há pois uma diferença nítida entre o regime previsto no **artigo 2.º, nº 5, da Lei do Enquadramento Orçamental** quando considera «**integrados no setor público administrativo, como serviços e fundos autónomos, nos subsectores da administração central, regional, as entidades que independentemente da sua natureza e forma, tenham sido incluídas em cada subsetor no âmbito do Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais, nas últimas contas setoriais publicadas pela autoridade estatística, referentes ao ano anterior ao da apresentação do Orçamento**» e regime adotado no **artigo 46.º pela Lei n.º 73/2013 de 3 de setembro**. Isto apesar de o **artigo 2.º, nº 6 da Lei do Enquadramento Orçamental** ir nesse sentido. A solução adotada para as entidades públicas reclassificadas do setor local ficou claramente **aquém desta previsão**.
- 27.2.6.10.** Admite-se ainda que possam continuar a estar sujeitos ao **SNC** e não ao **POCAL**. Fala-se muito na necessidade da adoção dos **IPSAS/EPAS** o que permitiria uma convergência mais fácil, com as **Normas Internacionais de Contabilidade e com o SNC**. A **República Portuguesa** vinculou-se através da **Lei n.º 64-C/2011**, de 31 de dezembro a adotar os **IPSAS**, na sequência de recomendações do **FMI** formuladas em Setembro de 2012. Aí também se prevê a revisão do processo de prestação das contas públicas e da necessidade da sua certificação designadamente, ao nível da **Conta Geral do Estado**.
- 27.2.6.11.** O que vai exigir mudanças muito significativas ao nível dos métodos de auditoria do **Tribunal de Contas** e da sua cooperação com a **Ordem dos Revisores Oficiais de Contas** e da **Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas**. Para o efeito da adoção dos **IPSAS**, foi mandata a **Comissão de Normalização Contabilística** através do Decreto – Lei n.º134/2012, de 25 de junho. No seio da União Europeia está em curso a discussão da adoção dos **IPSAS (International Public Sector Accounting Standards)**. É natural que concluído o processo de discussão técnica venham a ser adotados sob a forma de **Diretiva, destinada a vincular os Estados Membros**, dentro de um prazo comum para transposição para a Ordem Jurídica de cada Estado-Membro.
- I.** Até ao momento foram identificadas as normas que podem ser aplicadas sem problemas de maior.
  - II.** Mas também foram identificadas as normas que carecem de adequação aos países da zona euro, ao **Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais**, e aos instrumentos **jurídicos de Direito da União Europeia** da governação económica, de estabilidade orçamental, de sustentabilidade financeira, de reporte financeiro e de avaliação dos programas de estabilidade e crescimento e dos mecanismos de supervisão orçamental e de estabilidade financeira dos países da zona euro em dificuldades financeiras.

**III.** A versão europeia dos IPSAS virá a ter designação de EPSAS (*European Public Sector Accounting Standards*).

**27.2.6.12.** Estas entidades públicas do setor local estão porém, tratando-se de entidades públicas reclassificadas no perímetro de consolidação da administração regional e local, sujeitas ao regime da contabilidade de compromissos, nos termos previstos na **Lei n.º 8/2012, de 21 de fevereiro e legislação complementar.**

**I.** A operacionalização da aplicação do regime de **contabilidade de compromissos a estas entidades**, a que não se aplica o POCAL nem ao princípio da tipicidade quantitativa e qualitativa das despesas, mas sim o **SNC**, suscita a meu ver **inúmeras dificuldades, dúvidas e apreensões.**

**II.** A declaração de suficiência orçamental prevista em alternativa ao cabimento orçamental, para estas entidades, sem sujeição à regra de que, sem a cativação dos compromissos não poderiam exceder o saldo disponível do crédito orçamental, **não oferece um mínimo de garantia de segurança, de certeza, de fiabilidade.**

**27.2.6.13.** Em bom rigor o **regime de contabilidade de compromissos** está desenhado para um regime de execução orçamental assente **no princípio do orçamento limitativo, do cabimento orçamental e para um sistema de gestão de tesouraria**, como é o da tesouraria do Estado.

**I.** Não havendo um **adequado nexos causal entre o registo dos compromissos e a determinação do saldo disponível dos créditos orçamentais** que constituam um limite à realização da despesa, em função da contabilização dos compromissos e dos pagamentos, a aplicação **será feita exclusivamente na ótica dos fluxos de caixa.**

**II.** **Tem a única vantagem de funcionar como um registo para memória futura.** Mas não constitui um **travão sério e firme** à assunção de compromissos, **para além dos limites máximos da autorização dos créditos orçamentais.** E não impede a assunção de compromissos sem cobertura orçamental, ou a repetição da saga dos pagamentos atrasados.

**27.2.6.14.** Os orçamentos das entidades reclassificadas, não **estando sujeitos aos princípios, às regras e à disciplina jurídica e contabilística dos orçamentos municipais**, têm caráter meramente indicativo.

**I.** O **registo de compromissos associado a numa mera declaração de suficiência orçamental, mesmo agora com a identificação dos seus autores, não passará de uma mera declaração de ciência.**

II. E as consequências jurídicas decorrentes de uma eventual responsabilização financeira dos autores dessas declarações que não tenham qualquer eficácia ou adesão à realidade, com estas incertezas, **será o mesmo do que pescar em águas turvas**. E será tão ou mais inútil do ponto de vista do controlo orçamental e da tesouraria que a carta do escriturário datilógrafo à sua amada, como dizia o saudoso **Professor Rogério Soares** a propósito da inexistência jurídica, se não houver uma regulamentação adequada, nos termos previstos nos **artigos 46º e 47º da Lei n.º 73/2013, de 3 de Setembro**.

III. E se não houver uma previsão da obrigatoriedade de observância do princípio da **unidade de tesouraria**. O que aliás não deixou de justificar um fundamentado reparo pelo **Conselho de Finanças Públicas**, no seu **Relatório nº 1/2013**, «onde se procedeu à *«Apreciação das Propostas de Lei de Finanças Subnacionais»*, a saber propostas lei relativas às finanças regionais e às finanças locais,

a) O **Fundo de Regularização Municipal** previsto nos artigos **65º, 66º e 67º da Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro** já aponta timidamente nesse sentido, limitando a sua ação porém apenas aos municípios e deixando de fora as entidades reclassificadas que integram os perímetros da administração regional e local, que figuram como anexos ao orçamento municipal e que integram os perímetros de consolidação dos grupos municipais.

b) Ora, como se sabe as empresas públicas não financeiras, sejam entidades públicas empresariais sejam sociedades de capitais públicos, estão obrigadas à **Unidade de Tesouraria do Estado** desde 2005 e mais intensamente desde 2011, respetivamente de acordo com o **Regime da Tesouraria do Estado** aprovado pelo Decreto-Lei n.º 191/1999, de 5 de Junho e com os desenvolvimentos constantes de sucessivas **Leis do Orçamento do Estado (LOE) e Decretos-Leis de Execução Orçamental**.

c) O que significa que estão obrigadas a manterem as suas disponibilidades e aplicações financeiras junto do IGCP, EPE - Agência de Tesouraria e da Dívida Pública. Esta orientação veio a ser recentemente confirmada pelo artigo 28.º do Decreto-Lei n.º 133/2013 que aprovou o **Regime Jurídico do Setor Empresarial do Estado**.

d) Mas este regime não é **vinculativo** para as empresas locais e participadas.

e) Ora o **Fundo de Regularização Municipal** será constituído pelos montantes das transferências orçamentais deduzidas aos

municípios, sendo utilizado para através **DGAL** proceder ao pagamento das dívidas a terceiros, nele sendo incluídas todas e quaisquer verbas.

- e1) Não lhe cabe porém assegurar na íntegra a gestão da tesouraria dos municípios. E menos ainda das entidades públicas reclassificadas do setor local que integram o perímetro de consolidação da administração regional e local quer revistam a forma de empresas, fundações associações ou cooperativas e que integrem os perímetros de consolidação dos grupos autárquicos.
- e2) No entanto, no caso dos municípios, havendo incumprimento do equilíbrio orçamental, **em menos de 85% da previsão da receita** e havendo **alertas precoces de desvios** que sejam acionados a, nos termos da secção III da Lei nº 73/2013, de 3 de Setembro os constrangimentos à gestão orçamental e de tesouraria, em caso de saneamento ou recuperação financeira compulsórias e da adoção imperativa de planos de saneamento ou de recuperação, serão enormes;
- f) O montante pago nos termos enunciados **não contribui para a redução até dez por cento**, em caso de o município exceder o **limite da dívida total do município**, incluindo as das entidades que integram o perímetro de consolidação da administração regional e local, mediante decisão da autoridade estatística nacional, que figurem como orçamentos anexos, e que integrem o perímetro de consolidação do grupo municipal, até que aquele limite de **dívida total seja cumprido** nos exercícios seguintes.
- g) Os montantes retidos aos municípios devem ser depositados **numa conta da DGAL** aberta no IGCP.EP e podem ser aplicados em certificados especiais de dívida de curto prazo ou em outro instrumento.
- h) Os montantes deduzidos são utilizados para proceder ao pagamento das dívidas do município respetivo pela seguinte ordem:
- h.1) Dívidas a fornecedores, vencidas há mais de 90 dias;
  - h.2) Outras dívidas já vencidas;
  - h.3) Amortização de empréstimos de médio e longo prazo.
- i) Nos trinta dias seguintes ao final de cada trimestre em que **tenham existido retenções o município deve solicitar à DGAL a utilização desses montantes para as finalidades acima previstas**, devendo o pedido ser acompanhado de informação relativa aos credores, valores e datas de

vencimento das dívidas a pagar, com vista à elaboração da lista cronológica das mesmas.

- j) Após confirmação da veracidade e do teor das dívidas pelo revisor oficial de contas ou pela sociedade de revisores de contas responsável pela certificação legal das contas dos municípios e dos grupos municipais, a DGAL procede, até ao limite dos montantes deduzidos, ao seu pagamento, mediante transferência para a conta do credor ou fornecedor.
- k) Na realização dos pagamentos aos fornecedores deve ser respeitada a ordem cronológica das dívidas.
- l) A DGAL deverá dar conhecimento ao município das dívidas a cujo pagamento deve proceder e, após a sua efetivação, remeter comprovativo da quitação.
- m) Nos casos dos municípios sem dívidas que pudessem ser satisfeitas, através da retenção das deduções, mas que não tenham sido utilizadas para esse efeito os montantes retidos serão devolvidos nos dois anos seguintes.
- n) A DGAL é a **entidade responsável pela gestão do FRM** estando nesse âmbito, sujeitas às orientações dos membros do governo pelas áreas das finanças e das autarquias locais.
- o) O **Fundo de Regularização Municipal (FRM)** está sujeito à prestação de contas ao Tribunal de Contas, devendo para o efeito a DGAL elaborar uma conta de gerência, separada da sua conta de funcionamento, de acordo com as **Instruções** a aprovar pela 2.ª Secção.
- p) Os atos de gestão do **Fundo de Regularização Municipal**, pela DGAL são sindicáveis pelo Tribunal de Contas em sede de fiscalização sucessiva, na modalidade de verificação externa ou interna de contas ou de qualquer tipo de auditoria vertical, horizontal ou em rede.
- q) E são passíveis de responsabilidade financeira.
- r) Os **decisores financeiros do FRM**, sejam **dirigentes ou funcionários da DGAL**, com **intervenção no processo decisório de retenção de transferências ou da sua afetação ao pagamento de dívidas vencidas e não pagas**.
- s) E os **decisores financeiros dos municípios ou funcionários municipais que tenham intervindo** no processo de retenção e de pagamento de dívidas a fornecedores e de amortização de empréstimos;

- t) Em ambos os casos com violação das normas legais aplicáveis, ou que se traduzam em pagamentos indevidos ou desvio de valores ou alcances geradores de danos ao erário público.

**27.2.6.15.** Veremos as surpresas que as demonstrações financeiras das empresas locais, a serem prestadas em 2014, nos termos das **Instruções do Tribunal de Contas n.º 1/2013, de 22 de Novembro, relativas à organização e documentação das contas das empresas locais, sujeitas ao regime jurídico da atividade empresarial local, aprovado pela Lei n.º 50/2012, de 31 de agosto, virão a revelar quanto à aplicação do Regime da Contabilidade de Compromissos e de Pagamentos Atrasados constante da Lei n.º 8/2012, de 21 de fevereiro** às empresas locais e participadas.

**Mesmo nos casos em que os compromissos tenham envolvido a sujeição de contratos a visto prévio do Tribunal de Contas.**

E muito especialmente quais serão os **seus impactos na sua situação financeira e patrimonial líquida das empresas e na dívida total dos grupos municipais.**

**27.2.6.16.** E veremos também as surpresas que o processo de prestação de contas do **FRM de acordo com as Instruções já aprovar ou aprovar pelo Tribunal possam vir a revelar quanto:**

- à subsistência de pagamentos atrasados, por parte de municípios, após a entrada em vigor da **Lei n.º 8/2012 de 21 de fevereiro** e da **Lei n.º 73/2013, de 3 de Setembro;**
- quanto aos montantes de retenções orçamentais efetuadas pela DGAL;
- quanto aos pagamentos realizados pela DGAL, através do FMR;
- quanto aos municípios abrangidos;
- quanto às dívidas abrangidas;
- quanto ao prazo médio de pagamento e antiguidade das dívidas.

**27.2.6.17.** O que vai exigir um **controlo integrado e sistémico, cruzado e em rede** pelo Tribunal de Contas entre os montantes autorizados e pagos pelo **Fundo de Regularização Municipal**, constantes das contas destes, com os montantes constantes das demonstrações financeiras dos municípios e das demonstrações financeiras consolidadas dos grupos públicos municipais e com as opiniões emitidas pelos auditores externos sobre estas e os pareceres emitidos sobre as dívidas em atraso e sobre o **carácter devido** dos pagamentos emitidos pela



DGAL, com fundamento nos pareceres trimestrais dos auditores externos.

- 27.3. Em segundo lugar compete aos decisores financeiros membros dos órgãos deliberativos das autarquias locais aprovar as contas individuais das autarquias e das entidades intermunicipais e as contas consolidadas dos grupos municipais e intermunicipais, devidamente precedidas da sua certificação por auditores externos.**
- 27.3.1.** Neste particular as contas individuais das entidades contabilísticas que integram os perímetros de consolidação de uns e de outros, **deverão, uma vez aprovadas pelas entidades para o efeito competentes**, nos termos da lei, e feita a consolidação pela entidade consolidante, **ser presentes pela entidade consolidante, aos órgãos deliberativos do grupo municipal, para conhecimento e para este ajuizar em consciência sobre a correção financeira das consolidação e aprovação das contas consolidadas.**
- 27.3.2.** Trata-se acima de tudo **de uma boa prática necessária à tomada das contas consolidadas pelo órgão deliberativo do grupo municipal** e destinada a permitir a este uma visão de conjunto e integrada das finanças públicas do grupo municipal, **das vinculações externas da estabilidade orçamental e de sustentabilidade financeira** e na tripla ótica de **contabilidade nacional, de contabilidade orçamental e de contabilidade digráfica, patrimonial e de acréscimo.**
- 27.4. Em terceiro lugar compete-lhes aprovar a autorização da contração de empréstimos de curto, de médio e longo prazo, de planos de saneamento financeiro ou de recuperação financeira, nos termos da lei, com exigência de aprovação por maioria absoluta, fixando as respetivas condições gerais e específicas.**
- 27.5.** Em quarto lugar, **incumbe-lhes aprovar a adesão a planos de regularização extraordinária de dívidas comerciais ou administrativas e de pagamentos atrasados, nos termos da lei expressamente habilitante, ou de quaisquer instrumentos financeiros a contrair junto do sistema financeiro, ou junto do Governo e que contam, para todos os efeitos legais para a dívida total do grupo autárquico ou do grupo intermunicipal.**
- 27.6. Em quarto lugar cabe-lhes, aprovar a criação de empresas locais, a aquisição ou a alienação de participações sociais, a sua extinção, fusão, cisão ou internalização as orientações estratégicas para as empresas locais, a criação de serviços municipalizados.**
- 28.** No âmbito da obrigação de prestação de contas e da sujeição à jurisdição do Tribunal de Contas **estes decisores financeiros, quando autores de atos financeiros** objeto de apreciação em sede auditoria ou de verificação de contas **têm o dever de demonstrar:**

**28.1. Que utilizaram os recursos públicos para os fins que lhes foram confiados pelas assembleias representativas e que exerceram as suas competências e os deveres funcionais a que estão juridicamente vinculados com a diligência legalmente devida, em ordem a assegurar:**

**28.1.1.** A observância do **princípio da legalidade e da juridicidade e dos princípios a regularidade contabilística e orçamental, da realização das despesas**, da assunção e do registo e contabilização dos compromissos, da arrecadação das receitas, da gestão de tesouraria, a contração de empréstimos da gestão patrimonial e dos planos de regularização de dívidas e de pagamentos atrasados de todas as entidades que integrem os perímetros de consolidação dos grupos públicos municipais ou intermunicipais.

**28.1.2.** A observância do **princípio da estabilidade financeira e da sustentabilidade das finanças públicas locais**, incluindo as finanças públicas dos grupos públicos municipais ou intermunicipais e das entidades contabilísticas que integrem os respetivos perímetros de consolidação de contas.

**28.1.3.** A observância dos **princípios da economia, da eficácia e da eficiência**, mediante a estruturação do orçamentos públicos, por programas, com identificação dos objetivos, das medidas e das atividades a desenvolver, dos indicadores quantitativos e qualitativos de economia, de eficácia e de eficiência e dos custos, a imputar a cada programa, a cada medida e a cada atividade e dos instrumentos de avaliação da sua execução.

**28.1.4.** A observância do **princípio do acréscimo e da especialização de exercícios**, e dos registos **contabilísticos obrigatórios**, de acordo com os sistemas contabilísticos e regimes de execução orçamental em vigor para cada tipo de entidade contabilística, **que habitem:**

**28.1.4.1.** A prestação das contas individuais e das contas consolidadas, ao **Tribunal de Contas**, nos termos de:

**I. Normas jurídicas em vigor aplicáveis**, a saber:

- Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas aprovada pela **Lei nº 98/97 de 26 de agosto e alterações supervenientes;**
- Lei de Enquadramento Orçamental, na versão resultante da republicação pela **Lei nº 37/2013, de 14 de junho;**
- Regimes Jurídico das Autarquias Locais e das Entidades Intermunicipais e das suas entidades Públicas Associativas aprovado pela **Lei nº75/2013, de 12 de setembro;**

- Regime financeiro das Autarquias locais e das Entidades Intermunicipais e das Entidades Públicas Associativas aprovado pela **Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro**;
- Regime Jurídico da Atividade Empresarial Local aprovado pela **Lei n.º 50/2012, de 31 de agosto**;

**II.** Os sistemas contabilísticos aplicáveis, a saber:

- o **POCAL**;
- o **SNC**;
- e a **Portaria n.º 474/2010, de 12 julho**.

**III.** Resoluções e Instruções do Tribunal de Contas aplicáveis, a saber:

- **Resolução n.º 4/2001-2.ªSecção-Instruções n.º 1/2001**, - Instruções para organização e documentação das contas das autarquias locais e entidades equiparadas abrangidas pelo Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL).
- **Resolução n.º 3/2013-2.ªSecção**, «Remessa ao Tribunal de Contas das contas das freguesias objeto de reorganização administrativa territorial autárquica».
- **Resolução n.º 6/2013-2.ªSecção**, «**Altera a Resolução n.º 4/2001-2.ªSecção, adequando-a** à entrada em vigor das **Instruções n.º 1/2013-2.ªSecção**, na parte aplicável às entidades públicas participantes em empresas locais».
- **Instruções n.º 1/2013-2.ªSecção** - «Instruções para a documentação das contas das empresas locais, sujeitas ao regime jurídico aprovado pela Lei n.º 50/2012, de 31 de Agosto».
- **Resolução n.º 7/2013-2.ªSecção**- «Prestação de Contas ao Tribunal relativas ao ano de 2013e gerências partidas de 2014».

**28.1.4.2.** A adoção do princípio do acréscimo também facilita o **reporte financeiro pelo Governo Português à Comissão Europeia**, nos termos do Tratado da União Europeia e do Tratado de Organização e Funcionamento da União Europeia, do Pacto de Estabilidade, do Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais, do Tratado Orçamental, do Tratado que cria o Mecanismo de Estabilidade Financeira, o qual inclui as contas das entidades que integram em contabilidade nacional o perímetro de consolidação da administração regional e local.

**28.1.4.3.O princípio do acréscimo constitui condição técnico - contabilística e jurídico-financeira para sujeição da República Portuguesa aos mecanismos relativos ao reforço da supervisão económica e orçamental dos Estados-Membros da área do euro afetados ou ameaçados por graves dificuldades no que diz respeito à sua estabilidade financeira constantes do Regulamento (EU) n° 472/2013 do Parlamento Europeu de Conselho de 21 de maio, nos quais se integram igualmente as vinculações relativas aos governos e às finanças públicas regionais e locais.**

**28.1.4.4.O princípio do acréscimo indispensável também para sujeição da Republica Portuguesa aos mecanismos para o acompanhamento e a avaliação de planos orçamentais e para a correção do défice excessivo dos Estados-Membros da área euro constantes do Regulamento (UE) n° 473/2013, do Parlamento Europeu e do Conselho de 21 de maio, nos quais se integram igualmente as vinculações relativas aos governos e às finanças públicas regionais e locais.**

**28.1.4.5.O princípio do acréscimo é igualmente fundamental para a observância das vinculações decorrentes do Memorando de Entendimento com a Comissão Europeia, com o Banco Central Europeu e com o Fundo Monetário Internacional e do respetivo Programa de Assistência Económica e Financeira, das respetivas políticas de condicionalidade e aos mecanismos de avaliação deles contantes.**

Entre as **políticas de condicionalidade** relativas aos **governos regionais e locais** destacam-se as **medidas legislativas** relativas a:

- **saneamento dos passivos das autarquias locais e das regiões autónomas, à contabilidade de compromissos e liquidação de pagamentos atrasados**, mediante renegociação da dívida comercial ou administrativa, ou mediante o recurso a operações de crédito contraídas junto do sistema bancário ou junto do governo da Republica;
- revisão do regime jurídico das autarquias locais;
- -revisão do regime financeiro das autarquias locais;
- revisão do regime jurídico da atividade empresarial local;
- reorganização administrativa da administração local, com especial incidência ao nível das freguesias.

**29.** Ou seja, os decisores financeiros do Poder Local e do sector local em sentido amplo têm assim o **dever de demonstrar**, que **utilizaram os recursos públicos que lhes foram confiados, para os fins expressamente votados pelas assembleias políticas representativas quando ao aprovarem os respetivos orçamentos, autorizam o**

**lançamento e a cobrança das receitas, os créditos orçamentais e o recurso à dívida pública, e às vinculações da sustentabilidade das finanças locais e da estabilidade orçamental.**

- 30. E têm também o dever de demonstrar que cumpriram as obrigações legais inerentes à gestão financeira, orçamental, patrimonial, de tesouraria, de contração de empréstimos, de observância dos registos contabilísticos e dos princípios contabilísticos inerentes aos sistemas contabilísticos legalmente em vigor, e que cumpriram as obrigações legais de prestação de contas e de reporte financeiro decorrentes do direito nacional e do direito da União Europeia.**
- 31. No caso dos empréstimos em particular, esse dever diz respeito, quer se trate de empréstimos sob a forma de empréstimos públicos, quer sob a forma de outros instrumentos financeiros de recurso ao crédito, ou a outros contratos financeiros típicos, atípicos, mistos ou resultantes de uniões de contratos, junto do sistema bancário ou junto dos respetivos credores, ou junto do Governo, ou com intervenção de ambos, sob qualquer forma e condição, sejam de curto, médio e longo prazo.**

**Também os decisores financeiros locais que sejam os titulares dos órgãos executivos e deliberativos das autarquias e das entidades intermunicipais, dirigentes dos serviços municipalizados e titulares dos órgãos das empresas locais, têm o dever de demonstrar que atuaram, de acordo com as orientações estratégicas das empresas locais ou participadas aprovadas pelos órgãos executivos das entidades públicas participantes.**

- 32. Neste contexto recai sobre eles o dever de observar:**

- 32.1. O princípio da proibição total de atribuição por estas de subsídios de investimento por parte das entidades públicas participantes.**

- 32.2. A obrigação de as empresas locais deverem apresentar resultados anuais equilibrados, e os sócios de direito público deverem assegurar, mediante inscrição nos seus orçamentos, dos montantes previsionais necessários à cobertura dos resultados líquidos antes de impostos, na proporção da participação.**

- 32.3. A obrigação de uns outros se certificarem que os empréstimos a contrair pelas empresas locais e o respetivo endividamento uma vez que contam, para todos os efeitos legais, para o cálculo da dívida total das autarquias locais e das entidades intermunicipais, nos termos do artigo 52º da Lei nº 73/20123 se encontra ao longo do ano e no final do exercício, dentro daqueles limites.**

- 32.4. O que implica também dever legal dos titulares dos órgãos das entidades públicas participantes, que tenham as competências legais para exercer as funções de acionista e para consolidar às contas dos grupos autárquicos e intermunicipais, de:**

- 32.4.1. Instituir os adequados mecanismos de controlo e monitorização da dívida total das diversas entidades contabilísticas que integram os**

perímetros de consolidação do grupo municipal ou intermunicipal e cujos passivos de curto, médio e longo prazo, de natureza administrativa ou comercial contam para efeitos do cômputo da dívida total dos municípios, nos termos do artigo.

**32.4.2. Adotar os adequados mecanismos de contabilização e de registo da dívida total das diversas entidades** que integram o perímetro de consolidação dos grupos municipais ou intermunicipais, proceder à sua adequada relevação contabilística nas demonstrações financeiras individuais de cada entidade contabilística individual e nas demonstrações financeiras consolidadas.

**32.4.3. Observar o princípio de apenas serem admissíveis como fontes de financiamento tipificadas na lei**, por parte de entidades públicas participantes a empresas locais, a **atribuição de subsídios de exploração**, sob a forma de **contratos-programa**, uma vez verificados os requisitos específicos previstos na lei **para empresas locais de serviços de interesse geral** ou para **empresas locais de promoção do desenvolvimento local e regional**, os quais deverão ser submetidos à fiscalização prévia do Tribunal de Contas.

**32.4.4.** Fazer relevar nas demonstrações financeiras consolidadas a totalidade e a integralidade de:

**32.4.4.1.** Passivos financeiros de curto, médio, longo prazo, emergentes de empréstimos ou de outros instrumentos financeiros junto de instituições financeiras, ainda que expressamente interditos ou não permitidos por disposição de lei.

**32.4.4.2.** Passivos decorrentes de dívidas comerciais ou administrativas emergentes de contratos de fornecimentos, de aquisição de bens e serviços, de empreitadas, de concessões, de aquisição de participações sociais, de contratos de variação do capital social de empresas locais, ou participadas de fusões de empresas locais, designadamente prestações acessórias, ou complementares de capital ou de suprimento, ainda que posteriormente objeto de consolidação em dívida financeira, sob qualquer forma e condição com, ou sem intermediação financeira de instituições financeiras.

**32.5.** Mas **perante quem** incumbe **aos decisores financeiros do Poder local e do setor local demonstrar** que as contas prestadas, individuais ou consolidadas, são **certas e por direito certo** e que a gestão dos dinheiros públicos e outros ativos públicos, é legal, regular e conforme aos princípios da boa gestão?

1. Em primeiro lugar, **perante os seus cidadãos e eleitores e assembleias políticas representativas inerentes aos vários níveis de governação e de decisão política a nível local**, ou perante órgãos que exerçam, nos termos da **Constituição e da Lei**, enquanto expressão da vontade geral dos cidadãos e da soberania nacional, **funções de tutela financeira das autarquias locais e das entidades intermunicipais ou funções de acionista, por parte de entidades públicas participantes em empresas locais ou em empresas participadas**.
  2. Em segundo lugar, **perante os órgãos constitucional e legalmente competentes para auditar e para certificar as contas prestadas, fiscalizar a legalidade das respetivas despesas e receitas, apreciar a economia, a eficácia e a eficiência da respetiva gestão e julgar as responsabilidades jurídicas por infrações financeiras, como é o Tribunal de Contas**.
  3. Em terceiro lugar, **perante instituições supranacionais com competência para coordenar e fixar os objetivos de política económica e orçamental** e avaliar o grau de cumprimento das vinculações externas das finanças públicas e das respetivas políticas de condicionalidade impostas aos estados soberanos da união económica e monetária e da zona euro.
- 32.5.1. O que significa que nesta última hipótese, apesar dessas **vinculações das finanças públicas e das políticas de condicionalidade serem dirigidas aos governos centrais dos Estado Membros**, têm aptidão para vincular **com graus diferentes de intensidade** os vários níveis de governação e decisão financeira **das administrações central, regional ou estadual e local, sem prejuízo, neste último caso, das garantias constitucionais de autonomia jurídica, administrativa e política e financeira do Poder Local e as constantes da Carta Europeia de Autonomia do Poder Local**.
- 32.5.2. E tudo isto, independentemente da forma e da natureza jurídica das entidades contabilísticas que integram os respetivos perímetros de consolidação da administração regional e locais, ou neles tenham sido reclassificados, de acordo com os critérios fixados no **Sistema Europeu de Contas**, pelas autoridades estatísticas nacionais integradas em rede no **Sistema Estatístico Europeu** liderado pelo **Eurostat**.
33. O **conteúdo desse dever de demonstrar**, que a utilização de dinheiros e ativos públicos é legal e regular e conforme aos princípios de boa gestão e que as contas são certas e por direito certo, significa em **concreto** que os **decisores financeiros do Poder local e do setor local em sentido amplo têm o dever de demonstrar**

que atuaram, como prudentes, avisados e diligentes administradores da coisa pública.

34. **Em primeiro lugar**, devem demonstrar que atuaram em conformidade com os **princípios e as normas jurídicas das democracias representativas e dos Estado de Direito, membros da União Europeia e da Zona Euro previstas nas Constituições nacionais e que se integram a tradição jurídica constitucional europeia**, como a juridicidade, a justiça, a boa-fé, a confiança, a proporcionalidade e a salvaguarda dos direitos e interesses legalmente protegidos, a separação dos poderes do Estado e a **independência dos Tribunais**.
35. **Em segundo lugar**, devem demonstrar que atuaram em conformidade com os **princípios e com as normas reguladoras das finanças públicas, da governação económica e da estabilidade** financeira dos **Estados - Membros da União Económica e Monetária**, previstos nos seguintes instrumentos jurídicos:
- II. Tratado da União Europeia.
  - III. Tratado sobre a Organização e Funcionamento da União Europeia.
  - IV. Tratado sobre a Estabilidade, Coordenação e Governação da União Económica e Monetária.
  - V. Tratado que cria o Mecanismo Europeu de Estabilidade.
  - VI. Pacto de Estabilidade e Crescimento.
  - VII. Semestre Europeu e **Regulamentos (UE) n.º 472/2013 e n.º 473/2013, do Parlamento Europeu e do Conselho de 21 de maio**.
  - VIII. **Lei n.º 37/2013, de 14 de Junho**, que aprovou a sétima alteração e republicou a **Lei de Enquadramento Orçamental**, lei de valor reforçado, que aliás:
    - Contém normas aplicáveis a todas as entidades contabilísticas que independentes da sua forma jurídica, tenham sido reclassificadas nos perímetros de consolidação das administrações públicas central, regional e local, nos termos do **Sistema Europeu de Contas, Nacionais e Regionais, pela autoridade estatística nacional**.
    - E transpôs a **Diretiva n.º 2011/85/UE do Conselho de 8 de novembro**.
  - IX. **Lei n.º 73/2013, de 3 de Setembro** que estabelece o regime financeiro das autarquias locais e das entidades intermunicipais
  - X. **Lei n.º 75/2013, de 3 de Setembro** que aprova o regime jurídico das autarquias locais, aprova o estatuto das entidades intermunicipais, estabelece o regime jurídico das transferências de competências do



Estado para as autarquias **locais** e aprova o regime jurídico do associativismo autárquico.

- XI. Lei n.º 50/2012 de 31 de Agosto** que aprova o regime jurídico da atividade empresarial local e das participações locais e outra legislação direta subsidiariamente aplicável, a saber o **Decreto-Lei n.º 133/ 2013, de 13 de Outubro**, que aprova o Regime Jurídico do Sector Empresarial do Estado e o **Código das Sociedades Comerciais**.
- XII. Diretiva n.º 2000/35/CE do Parlamento Europeu e do Conselho de 29 de junho** que estabeleceu medidas relativas a atrasos nas transações comerciais, inclusive por parte de entidades contabilísticas dos sectores públicos qualquer que seja a sua forma e natureza jurídicas, e o **Decreto-Lei n.º 32/2003, de 17 de fevereiro** que transpôs para a **Ordem Jurídica Portuguesa**.
- XIII. Decreto-Lei n.º 65-A/2011, de 17 de fevereiro** relativo a atrasos nos pagamentos e a compromissos financeiros por parte de entidades dos sectores públicos administrativos e empresariais do Estado, das regiões autónomas e das autarquias locais.
- XIV. Diretiva n.º 2011/7 (UE) do Parlamento Europeu e do Conselho Europeu de 16 de fevereiro** que revogou a **Diretiva n.º 2000/35/CE** e estabeleceu medidas adicionais para dissuadir os atrasos de pagamentos nas transações comerciais, inclusive por parte de entidades contabilísticas dos sectores públicos, qualquer que seja a sua forma e natureza jurídica e o **Decreto-Lei n.º 62/2013 de 10 de maio** que procede à sua transposição para Ordem Jurídica Portuguesa;
- XV. Lei n.º 8/2012, de 21 de fevereiro (LCPA), artigo 19º da Lei n.º 20/de 14 de maio** e o **Decreto-Lei n.º 127/ 2012, de 21 de junho** que aprovam:
- a) Regras aplicáveis à assunção de compromissos e aos pagamentos em atraso das entidades públicas, **sendo «os princípios nelas contidos aplicáveis aos subsectores regional e local, incluindo as entidades públicas reclassificadas nestes sectores»**.
  - b) A eventual realização de planos e liquidação dos pagamentos atrasados a 31 de Dezembro de 2011, os **quais não poderiam ter prazo superior a cinco anos, exceto se 50% da dívida for pago em prazo não superior a 5 anos e entidade demonstre justificadamente e, em termos claros e inequívocos**, que aquele prazo conduzirá ao incumprimento da LCPA, hipótese em que o prazo inicial de cinco anos pode ser alargado até ao limite de 10 anos.
  - b1) Fórmula esta de uma imprecisão, de uma falta de segurança e de incerteza jurídica enormes. E de **total incompatibilidade concetual e operacional entre regimes de contabilidade pública orçamental e de contabilidade de acréscimo** quando as entidades públicas reclassificadas **não estão sujeitas ao regime**

**financeiro das autarquias locais e ao princípio do orçamento limitativo e ao POCAL.**

- **b2)** Antes estão sim sujeitas ao regime da atividade empresarial local, a um *regime de um orçamento muito mais plástico e indicativo*.
- **b3)** *Orçamentos* que não têm uma estrutura alicerçada **nos princípios e regras orçamentais das autarquias locais, nem nos códigos de contas de classificação económica, orgânica e funcional das despesas e das receitas.**
- **b4)** E que não são alicerçados na existência de **limites quantitativos e qualitativos, segundo os códigos de classificação económica, orgânica e funcional, inultrapassáveis dos créditos orçamentais do setor público administrativo** relativos à assunção dos compromissos, à realização de despesas e pagamento de despesas.
- **b5)** Os orçamento destas entidades estão sujeitas ao:
  - **b5.1)** Regime jurídico da atividade empresarial local, ao regime jurídico das fundações públicas de direito privado ou ao regime jurídico de associações de direito privado, é estruturado por custos e proveitos e não pelos códigos de classificação das despesas e receitas;
  - **b5.2.)** SNC e a outros sistemas contabilísticos exclusivamente digráficos que não contêm contas da classe zero, que permitam a reconciliação entre a contabilidade orçamental e a contabilidade digráfica, patrimonial e de acréscimo.
- **b6)** **Com estes Orçamentos indicativos não** será por isso possível estabelecer uma **conexão** entre os **compromissos assumidos** e os **créditos orçamentais**, mas apenas com **fluxos de caixa numa perspetiva de tesouraria, de pagamentos e recebimentos, quando os orçamentos são estruturados por custos e proveitos, segundo o princípio do acréscimo.**
- **b7)** Os fundos disponíveis na ótica de caixa ou de tesouraria serão o único travão à assunção de compromissos. Mas tem não qualquer aderência ao orçamento de acréscimo, não sendo possível uma relação entre os compromissos, os pagamentos e o saldo disponível das dotações orçamentais, o que só seria possível com um orçamento de caixa. Poderá determinar ou apurar o que ficou por pagar. Mas dificilmente impedirá a assunção de compromissos que fiquem por liquidar.

- **b8)** As autarquias locais e empresas locais e outras entidades reclassificadas nos perímetros da administração local e integradas no perímetro de consolidação dos grupos municipais deveriam estar sujeitas ao princípio da unidade de tesouraria, devendo essa função ser assumida ou pelo IGCP.EP ou pelo Fundo de Apoio Municipal.
- **b9)** As entidades públicas locais reclassificadas do setor local deveriam estar sujeitas a um regime de contabilidade orçamental semelhante ao previsto no Decreto-Lei de Execução Orçamental para as entidades públicas reclassificadas e reclassificadas no perímetro de consolidação da administração central e integradas no Orçamento do Estado, como fundos e serviços autónomos.
- **b10)** Tudo depende no futuro da regulamentação prevista no artigo 47.º da Lei nº 73/2013, de 3 de setembro, designadamente do articulado tipo que venha a ser aprovado nessa regulamentação para os orçamentos municipais e da disciplina jurídica e orçamental aplicável aos orçamentos anexos relativos a entidades reclassificadas que não assumam a forma e o regime de fundos e serviços autónomos, como sucede com os serviços municipalizados que estão sujeitos à mesma disciplina jurídica, orçamental e ao sistema contabilístico dos orçamentos municipais.

**XVI. Resolução do Conselho de Ministros nº 34/2008, de 22 de fevereiro**, que aprovou o «**Programa a Tempo e Horas**» que abrange também as dívidas do setor público administrativo local à data da sua entrada em vigor.

**XVII. Resolução do Conselho de Ministros nº 191-A/2008 de 27 de novembro** que aprovou o «**Programa de Regularização Extraordinária de Dívidas ao Estado**» que abrange também as dívidas do setor público administrativo local à data da sua entrada em vigor.

**XVIII. Lei n.º 43/2012, de 28 de agosto** que cria o «**Programa de Apoio à Economia Local, com o objetivo de proceder à regularização de dívidas dos municípios a fornecedores, vencidas há mais de 90 dias**».

**XIX.** Normas jurídicas relativas:

- à realização das despesas públicas;
- ao regime de contração de empréstimos de curto de médio e de longo prazo, de observância dos limites de dívida total, de limites, finalidades e liquidação no mesmo ano económico de empréstimos de curto prazo, dos limites e finalidades de empréstimos de médio e longo prazo;

- à proibição absoluta de consolidação de dívida administrativa ou comercial de curto prazo em dívida financeira de médio e longo prazo junto do sistema financeiro, ou dos credores municipais ou das entidades públicas reclassificadas do setor local, relevando, em qualquer caso nas demonstrações financeiras consolidadas e no SIAL;
- ao procedimento e processo administrativo;
- à contratação pública;
- ao regime de admissão e de recrutamento de pessoal e de gestão de recursos humanos nos setores públicos;
- ao regime da segurança social nos setores públicos;
- ao regime de assistência na doença nos setores públicos;
- o regime do domínio público autárquico;
- o regime jurídico das taxas locais;
- ao procedimento e processo tributário;
- ao regime de constituição, de fusão, de integração, de internalização de empresas locais, de aquisição ou de alienação de participações sociais;
- ao regime taxativo e imperativo de financiamento das empresas locais, mediante contratos- programa e à obrigação de cobertura de resultado dos operacionais e líquidos negativos;
- ao regime jurídico das fundações públicas de direito privado de iniciativa local;
- ao regime do visto prévio do Tribunal de Contas, sob pena de os decisores financeiros faltosos incorrerem em responsabilidade financeira;
- quer sejam membros dos órgãos executivos das autarquias locais e de entidades intermunicipais ou de entidades associativas;
- quer sejam membros dos órgãos executivos de entidades que integrem o perímetro de consolidação dos grupos autárquicos e reúnam os requisitos previstos no **artigo 5º, nº1, alínea c) da Lei nº 98/97, de 26 de agosto, na redação dada pela Lei nº 61/2011 de 7 de dezembro.**

- quer sejam funcionários de qualquer entidade que informem ou omitam erradamente dos decisores financeiros competentes de umas ou de outras, sobre a necessidade de sujeição ao visto prévio, quer sobre a conformidade legal dos pagamentos emergentes desses atos e contratos, sem o visto prévio legalmente exigível, ou contra uma decisão de recusa de visto transitada em julgado. (**artigos 59º nº 4, nº 5 e nº 6 e 61º nº 4, 64º 65º alinea h) e 67º da Lei nº 98/97, de 26 de agosto, na redação dada pela Leis nº 48/2006, de 29 de agosto, e 61/2011, de 7 de dezembro.**)

**XX. Código Civil.**

**XXI. Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas.**

**XXII. As Instruções e resoluções aprovadas pelo Tribunal de Contas.**

**XXIII. As observações, os juízos de censura, recomendações formuladas pelo Tribunal nos seus relatórios de auditoria, os acórdãos de fiscalização prévia, as sentenças e os acórdãos de julgamento de responsabilidades financeiras ou de julgamentos de contas, uma vez publicados no sítio oficial do Tribunal de Contas.**

- 36. Em terceiro lugar, devem demonstrar que atuaram em conformidade com as respetivas vinculações externas de política económica decorrentes de Programas de Estabilidade e Crescimento ou de Programas de Ajustamento Estrutural de Assistência Económica e Financeira acordados entre os governos de Estados Membros da União Económica e as instituições competentes de organizações supranacionais ou internacionais de que Portugal seja Estado Membro, na parte aplicável aos governos locais e que tenham sido objeto de decisões políticas legislativas ou orçamentais pelo Governo ou pela Assembleia da República.**
- 37. Em quarto lugar, devem demonstrar que atuaram em conformidade com os princípios e as normas de contabilidade nacional, de contabilidade orçamental e de acréscimo, digráfica e patrimonial, em vigor na União Económica e Monetária e em Portugal, a saber:**
- 38. Em quinto lugar devem demonstrar que atuam em conformidade com o Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais aprovado pelo Regulamento nº 549/2013 do Parlamento e do Conselho de 21 de maio, aplicável a todas as entidades contabilísticas das administrações públicas central regional e local, para efeitos de reporte financeiro e com eficácia direta no setor local por força da Lei do Enquadramento Orçamental na versão resultante da republicação pela Lei nº 37/2013, de 14 de junho, do Regime Financeiro das Autarquias Locais, das Entidades Intermunicipais e das respetivas Entidades Associativas aprovado pela Lei nº 73/20013 d3 3 de setembro e do Regime Jurídico da Atividade Empresarial Local e das Participações Sociais aprovado pela Lei nº 50/ 2012, de 31 de agosto.**

39. **Em quarto lugar, devem demonstrar que atuaram em conformidade com o POCAL**, aplicável às autarquias locais e às entidades intermunicipais e serviços municipalizados e com o SNC aplicável às empresas locais e participadas e com os sistemas contabilísticos das entidades com fins não lucrativas, aplicável às fundações de direito privado, às associações de direito privado e as cooperativas ou outras entidades de natureza não lucrativa em que haja posição de controlo pelas autarquias locais, pelas entidades intermunicipais e entidades públicas associativas.
40. **Em quinto lugar, cabe-lhes demonstrar que atuaram em conformidade com a Portaria nº 414/2010 e com a Orientação Contabilística nº 1/2010 da CNCAP.**
41. **Em quinto lugar, cabe-lhes demonstrar que elaboram um Manual de Consolidação de Contas do Grupo Autárquico**, nos termos da Portaria nº 474/2010 e da Orientação Contabilística nº 1/2010 de CNCAP.
42. **Em quinto lugar cabe-lhes demonstrar que adotaram e que implementaram e puseram em execução uma norma de controlo interno:**
- 42.1. Adequado ao novo enquadramento jurídico, financeiro, contabilístico do setor local em sentido amplo, incluindo a institucionalização de serviços de **auditoria interna**;
- 42.2. Adequado às exigências das vinculações da sustentabilidade das finanças públicas e da estabilidade orçamental, do equilíbrio orçamental, do equilíbrio de contas, da contabilidade de compromissos, do pagamento tempestivo das obrigações jurídicas e perfeitas validamente assumidas, de observância dos limites de dívida total e dos limites e do regime de contração de empréstimo de curto, médio e longo prazo, dos regimes de retenção de transferência orçamentais do OE, pelo **Fundo de Regularização Municipal** e de pagamentos de dívidas a fornecedores por este, dos regimes de alerta precoce de desvios, de recurso ao regime de saneamento financeiro e de recuperação financeira pelo **Fundo de Apoio Municipal** e de execução dos respetivos de plano de saneamento imperativos e obrigatórios.
- 42.3. Ou, adequado ao exercício das funções de acionista público relativamente às entidades de qualquer natureza e forma jurídica, em relação às quais haja elementos de poder ou de resultado que permitam concluir pela existência ou presunção de controlo, integrem os perímetros da administração local, em termos de contabilidade nacional e o perímetro de consolidação dos grupos municipais, e os respetivos passivos financeiros ou comerciais relevem para o cálculo da dívida total, respetivamente nos termos dos artigos **75º e 52º da Lei nº 73/2013 de 3 de setembro, do POCAL, do SNC e da Portaria nº 474/2010, IIª Série e da Orientação Contabilística nº 1/2010 da CNCAP de 1 de julho.**

43. **Devem igualmente demonstrar que aturam em conformidade com o Sistema de Contabilidade de Compromissos e de Pagamentos Atrasados** constante da LCPA (Lei nº 8/2012, de 21 de fevereiro, e alterações supervenientes) e respetiva regulamentação e no **Manual para sua Aplicação**, elaborado pela **Direção Geral do Orçamento** aplicável às autarquias locais, entidades intermunicipais, serviços municipalizados e entidades públicas reclassificadas do sector público local.
44. A aplicação do **Manual da DGO** às autarquias locais foi objeto de **Protocolo** entre o **Governo** e a **Associação Nacional de Municípios** onde foi igualmente formalizado o acordo político que legitimou o **PAEL**, aprovado pela **Lei nº 43/2012, de 28 de agosto**.
45. Importa agora ponderar quais os **princípios e as normas jurídicas reguladoras das finanças públicas e os princípios e as normas de contabilidade** aplicáveis aos **estados soberanos** da zona euro, aos seus vários níveis de **governação central regional e local, da respetiva decisão financeira e entidades contabilísticas**, independentemente das respetivas formas jurídicas, desde que reúnam os requisitos estabelecidos no **Sistema Europeu de Contas** para serem incluídas nas últimas contas setoriais pela autoridade estatística nacional, que relevam para a prestação de contas do setor local.
46. **Em primeiro lugar, o princípio da sustentabilidade das finanças públicas**, segundo o qual todas as administrações públicas, devem dispor de capacidade para financiar todos os compromissos assumidos ou assumir, com respeito da regra do saldo orçamental e pelo limite da dívida pública<sup>4</sup>.
47. Em segundo lugar, os **princípios da estabilidade e da consolidação orçamental**, os quais pressupõe a sustentabilidade financeira das autarquias locais, bem como da sua gestão orçamental, incluindo as responsabilidades contingentes por si assumidas, não podendo assumir compromissos que coloquem em causa a estabilidade orçamental.
48. **Em terceiro lugar, o princípio da equidade intergeracional das despesas, da gestão patrimonial dos ativos públicos e da gestão da dívida**, segundo o qual a atividade financeira das autarquias locais está subordinada ao princípio da **equidade na distribuição de benefícios e custos entre gerações futuras**, salvaguardando as suas **legítimas expectativas**, através de uma distribuição equilibrada dos **custos pelos vários orçamentos num quadro plurianual**.
49. Em quarto lugar, os princípios do equilíbrio e da sinceridade orçamentais.
50. Este princípio é aplicável a todas entidades do setor local, a saber o conjunto de entidades incluídas no subsector da administração local das administrações

---

<sup>4</sup> Cf. Artigos 10º-D, 10º-G, 12º-C, 72º-B, 72º-C e 72º-D da Lei nº 91/2001, de, de 20 de agosto, resultante da sétima alteração e republicação pela Lei nº 37/2013, de 14 de julho, Diretiva nº 2011/85/EU, do Conselho de 8 de novembro, artigo 3º. 4º e 5 do Tratado sobre a Estabilidade, Coordenação da União Económica e Monetária Aprovado pela Resolução nº 98/2012, de 3 de julho, ratificado pelo Decreto do Presidente da Republica nº 98/2012 de 3 de julho.

públicas no âmbito do **Sistema de Contas Nacionais e Regionais**, nas últimas contas setoriais pela autoridade estatística nacional.

51. Também, segundo este princípio «*a receita corrente bruta cobrada deve ser pelo menos igual à despesa corrente acrescida das amortizações médias de empréstimos de médio e longo prazo*».
52. De qualquer modo «*o resultado verificado pelo apuramento das amortizações pode registar, em determinado ano, um valor negativo inferior a 5% das receitas correntes totais, o qual é obrigatoriamente compensado no exercício seguinte*».
53. Consideram-se amortizações médias de empréstimos de *médio e longo prazo o montante correspondente à divisão do capital contraído pelo número de anos dos contrato independentemente do seu pagamento efetivo, isto é segundo o critério de contabilidade de acréscimo* e não segundo o **critério de contabilidade orçamental de caixa**.
54. No caso de empréstimos já existentes à entrada em vigor da Lei nº 3/2013, de 3 de setembro consideram-se «*amortizações médias de empréstimos o montante correspondente à divisão do capital em dívida à data da sua entrada em vigor, pelo número de anos de vida útil remanescente do contrato*».
55. Este princípio é assim aplicável:
  - às autarquias locais, às entidades intermunicipais, às entidades associativas municipais e aos serviços e fundos autónomos municipais;
  - às empresas locais ou participadas, às fundações privadas de direito público com ativos municipais e financiadas com regularidade com transferências de orçamentos municipais às associações de direito privado, de que os municípios sejam associados e que tenham reunido as condições para serem reclassificadas nos perímetros da administração regional e local, nos termos do **Sistema Europeu de Contas** pela autoridade estatística nacional.
  - 55.1. Para que este princípio fosse de **aplicação uniforme a todas as entidades contabilísticas do setor local** independentemente da sua forma e natureza jurídica, e tenham sido incluídas pelas autoridades estatísticas nacionais nas contas do subsetor da administração local do setor das administrações públicas, nos termos do **Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais**, seria necessário que todas essas entidades dispusessem do mesmo **sistema contabilísticos e de normas jurídicas, orçamentais e contabilísticas comuns à elaboração, estrutura e execução dos instrumentos de gestão previsional**.
  - 55.2. E ou os **municípios e os seus serviços e fundos autónomos**, como os serviços municipalizados dispunham também de **orçamentos económicos e financeiros**, a par de **orçamentos limitativos de caixa** e dispunham de um sistema contabilístico comum de **contabilidade orçamental de caixa**, a par do sistema de **contabilidade patrimonial**



**digráfica**, não se limitando a dispor de balaço e demonstração de resultados, **sem demonstrações de resultados e balanços previsionais**.

- 55.3.** E a ser assim o conceito de equilíbrio orçamental deveria ser alicerçado **simultaneamente em contabilidade orçamental e em contabilidade patrimonial, digráfica ou de acréscimo**, mediante adequadas tabelas de equivalência ou de reconversão entre as contas da **contabilidade orçamental de caixa e de contabilidade de acréscimo**.
- 55.4.** E só assim observar de forma individual e integrada e sistémica, simultaneamente em contabilidade orçamental, de acréscimo e em contabilidade nacional, o saldo orçamental estrutural, tal como previstos no artigo 12º- C, da Lei do Enquadramento Orçamental, na versão republicada pela **Lei nº 37/2013, de 14 de junho, no Pacto de Estabilidade e Crescimento e no Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais**.
- 55.5.** Ou, em alternativa as entidades contabilísticas do setor local sujeitas ao regime da atividade empresarial local, ao regime jurídico das fundações públicas de direito privado, ao regime das associações de direito privado previsto no **Código Civil, ao SNC e ao SNCESFL** deveriam estar submetidas:
- 55.6.** Ou a um **sistema contabilidade patrimonial, digráfica e de acréscimo, com orçamentos económicos e financeiros e demonstrações financeiras**, conformes ao SNC, ao SNCESFL, e às NIC em vigor.
- 55.7.** Ou a um regime de **equilíbrio orçamental semelhante ao dos fundos serviços autónomos locais**, tal como o previsto na **Lei de Enquadramento Orçamental** para os **fundos serviços autónomos do Estado** cuja integração no Orçamento do Estado foi precedido da prévia reclassificação pela autoridade estatística nacional de entidades que revestindo a natureza e forma de fundações, empresas ou associações que reuniam os requisitos previstos no **Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais**.
- 55.8.** E a **um regime de contabilidade orçamental simplificado**, tal como o previsto no artigo 20.º do **Decreto-Lei nº 36/2013 de 11 de Março** para entidades públicas reclassificadas da administração central.
- 56.** Ainda não se viram os resultados deste regime de contabilidade orçamental em **termos de prestação de contas, em sentido jurídico-contabilístico e em termos de consolidação na Conta Geral do Estado**.
- 56.1.** **Primeiro**, por que no caso das empresas públicas reclassificadas ainda não foram publicadas as **Instruções do Tribunal relativas a prestação de contas relativas a entidades públicas reclassificadas da administração central que integram o Orçamento do Estado como fundos e serviços autónomos**.

- 56.2. Segundo**, porque não estando ainda plenamente em vigor o POCP não existe ainda obrigatoriedade de elaborar um balanço consolidado do Estado e de um balanço consolidado dos fundos e serviços autónomo.
- 56.3. Terceiro, porque ainda não foram aprovadas pelo Ministério das Finanças** as normas jurídicas e contabilísticas relativas à consolidação dos balanços e das demonstrações de resultados dos serviços integrados e dos fundos e serviços autónomos.
- 57.** Na sua «*Análise das Propostas de Lei de Finanças Subnacionais*» (**Relatório nº 1/2013**) o **Conselho de Finanças Públicas** vai mais longe quando conclui que: «*não está convencido de que os indicadores orçamentais subjacentes às regras, (nomeadamente o saldo corrente corrigido, nº 2 do artigo 40.º sejam simultaneamente adequados para as empresas públicas e para administração pública tradicional. As unidades i), ii), e iii) possuem órgãos políticos e são politicamente responsáveis, o mesmo não sucedendo com as unidades iv) e vii), que dependem, em última análise da governação dos municípios. Assim não deveriam estar sujeitas às regras de equilíbrio orçamental (apenas às de dívida) ou estas regras deveriam ser aplicáveis apenas aos saldos consolidados de grupos locais*».
- 58.** Ora o conceito de equilíbrio orçamental previsto no artigo 9º da **Lei do Enquadramento Orçamental (LEO)** é aplicável a todas as entidades de todo o setor público administrativo, a administração central, administração regional autónoma e administração local.
- 59.** Os orçamentos das regiões autónomas e das **autarquias locais** são **independentes** do Orçamento do Estado, mas devem:
- 59.1.** Compreender todas as receitas e despesas das administrações regional, incluindo as de todos os seus serviços e fundos autónomos. (**artigo 5º, nº 2 /LEO**).
- 59.2.** Apresentar o total das responsabilidades financeiras resultantes de compromissos plurianuais cuja natureza impeça a contabilização direta do respetivo montante total no ano em que os compromissos são assumidos ou os bens postos à sua disposição. (**artigo 5º, nº 3 /LEO**).
- 60.** O princípio do equilíbrio orçamental ao nível do Orçamento do Estado tem concretizações diferentes consoante se trate do orçamento dos serviços integrados, dos orçamentos de fundos e serviços autónomos, incluindo as entidades reclassificadas, nos termos do **artigo 2º, nºs 5 e 6/LEO** e ou do orçamento da segurança social.
- 61.** Assim, o artigo **23.º/LEO** o conceito de **equilíbrio do ativo de tesouraria na vertente de saldo primário**, para o orçamento dos serviços integrados. O que significa que as receitas efetivas devem cobrir, pelo menos as despesas efetivas, com exclusão dos juros, os quais deverão ser pagos por receitas não efetivas.

62. No que diz respeito aos orçamentos dos fundos serviços autónomos vigora no **artigo 25.º/LEO o conceito de equilíbrio do ativo de tesouraria, na vertente saldo global.**
63. Apesar das dúvidas que alguns autores suscitam de se tratar de um equilíbrio formal em virtude de lhes estar vedado o recurso a empréstimos, a verdade é da conjugação das exceções dos **n.ºs 2 e 3 do artigo 25.º/LEO** e da distinção entre receitas e despesas efetivas e receitas e despesas não efetivas resultantes do **artigo 9º/LEO**, parece dever prevalecer aquele entendimento<sup>5</sup>.
64. Já quanto ao conceito de equilíbrio no orçamento da segurança social vigora no **artigo 28.º/LEO** o conceito de equilíbrio de ativo de tesouraria, na vertente saldo global.
65. No que diz respeito às autarquias locais até á entrada em vigor da **Lei n.º 73/2013**, de 3 de setembro, vigorou o conceito de equilíbrio corrente ou do ativo do Estado previsto no n.º **3.1.1, alínea c) do POCAL** segundo o qual «**o orçamento prevê os recursos necessários para cobrir todas as despesas e as receitas correntes devem ser pelo menos iguais às despesas correntes**».
66. A nova lei das finanças locais, **Lei n.º 73/2013 de 3 de setembro**, introduziu no seu **artigo 40.º** uma versão da **Regra de Ouro** aplicada às finanças locais, que foi introduzida na Ordem Jurídica Portuguesa pela **Lei n.º 37/2013 de 14 de junho**, na sequência do «**Tratado Sobre Estabilidade, Coordenação e Governação da União Económica e Monetária**», aprovado pela **Resolução da Assembleia da Republica n.º 84/2012 de 3 de junho** e ratificado pelo **Decreto do Presidente da Republica n.º 84/2012**, da mesma data.
67. Esta formulação aprovada mereceu justificadas críticas por parte do **Conselho de Finanças Públicas** na sua «**Análise das Propostas de Lei de Finanças Subnacionais**» (**Relatório n.º 1/2013**) que temos vindo a fazer referência.
68. **Em primeiro lugar:** «*O n.º 2 do Art.º 40.º introduz uma versão da “Regra de Ouro” das finanças públicas. Esta incide na diferença entre a receita corrente e a despesa corrente acrescida da amortização média de empréstimos de médio e longo prazo e exige que a mesma seja positiva. A amortização média é calculada com base no montante total correspondente ao capital contratado a médio e longo prazo, independentemente da cronologia do seu pagamento efetivo, protegendo assim o espírito da regra contra eventuais manipulações contabilísticas, como o “empréstimo balão”, em que todo o capital se vence apenas no final do contrato. Ademais, o n.º 3 do mesmo artigo estipula que, caso o valor apurado desta diferença seja inferior a –5% das receitas correntes, tal défice terá que ser obrigatoriamente compensado no exercício seguinte. Da análise conjunta dos dois números, infere-se que o disposto no n.º 2 do Art.º 40.º é aplicável tanto ao orçamento aprovado pela assembleia municipal como ao orçamento executado pela câmara municipal, ou seja, num sentido ex-ante e num sentido ex-post*».

---

<sup>5</sup> Cf. Neste sentido, *Maria D’Oliveira Martins*, «**Lições de Finanças Públicas e de Direito Financeiro**» 3ª Edição Revista e Atualizada, Almedina, Coimbra 2013, pá <sup>a</sup>220

69. **Em segundo lugar:** «O n.º 3 do Art.º 31.º permite aos municípios decidir como repartir as transferências recebidas no âmbito do FEF entre receita corrente e de capital, não podendo a parte corrente exceder 90% do subsídio. Em conjunto com a regra de ouro, esta disposição implica que os municípios podem aumentar o montante do seu endividamento anual declarando uma tranche superior das transferências do FEF como receita corrente. A propósito, sugere-se uma clarificação da redação daquela norma. O CFP interpretou-a como sendo possível ao município, no limite, classificar 90% da transferência FEF total recebida como transferência corrente. Porém, é igualmente legítima uma interpretação diferente segunda a qual, após a escolha feita pelo município, a receita corrente total (transferências correntes, mais impostos, taxas, preços, etc.) não pode ultrapassar 90% do valor total recebido pelo município a título de FEF. Parece-nos absurdo limitar superiormente a receita corrente mas, na verdade, esta é a interpretação literal do que está escrito no n.º 3. Por isso, é de todo conveniente que o Parlamento melhore a redação, caso se insista em impor classificações arbitrárias de transferência.
70. **Em terceiro lugar:** «A justificação para uma regra de equilíbrio do saldo corrente emana de preocupações com eficiência e equidade intergeracionais. A teoria presume que a despesa corrente gera benefícios contemporâneos e que a despesa de capital, interpretada exclusivamente como despesa de investimento, gera benefícios futuros, que se espraiam por muitos anos após a sua execução. Nesta perspetiva, o investimento (líquido das receitas de capital) num dado período é financiado pelo excedente corrente e o endividamento líquido desse período. Por outras palavras, a regra de ouro fixa um teto para o endividamento anual, que é a despesa de investimento líquida (de receita de capital). Enquanto os pagamentos do serviço da dívida estiverem sincronizados com os benefícios gerados pelo investimento líquido, a regra de ouro garante que os custos da dívida são suportados pelas pessoas que beneficiam da mesma e em linha com os benefícios auferidos».
71. **Em quarto lugar:** «há uma série de razões que obstam a que a regra de ouro atinja estes resultados. Limitamo-nos a apresentar algumas. Primeira, a regra assenta **na definição rigorosa das rubricas corrente e de capital** nos dois lados do orçamento, o que constitui um exercício complexo. A classificação de algumas rubricas é absolutamente artificial; como já foi referido, compete a cada governo local decidir a forma de repartição das verbas do FEF entre receitas correntes e receitas de capital. O pagamento de uma mesma operação económica (p. ex. a pavimentação de uma estrada) pode ser classificado como despesa corrente (ex. combustível usado pelas máquinas municipais para pavimentar a estrada) ou despesa de capital (se as máquinas pertencerem a um empreiteiro e a sua utilização for paga no âmbito de um projeto de investimento viário). A contabilidade permite uma ampla margem para classificações criativas; em cada nível, os governos subnacionais apresentam diferenças entre si nestas classificações e, eventualmente, ao longo do tempo, privando assim de sentido os agregados dos subsectores ou as séries temporais de cada governo. Segunda, **na prática, a regra não atende à qualidade do investimento**. Qualquer despesa de capital é uma boa desculpa para endividar o governo. Com efeito, ao excluir as despesas de investimento

dos limites do *défice*, a regra de ouro abranda a pressão política para realizar a análise custo-benefício rigorosa de cada projeto de investimento. Na ausência de um limite eficaz sobre o nível da dívida, este efeito, aliado aos dividendos políticos geralmente associados às despesas de investimento nos municípios portugueses, pode contribuir para acréscimos insustentáveis do endividamento.

Terceira, a regra de ouro assume que a despesa corrente não produz quaisquer benefícios intertemporais, e isto não é verdade. O pagamento de salários a médicos e professores permite acumular capital humano nos doentes e alunos, sendo o impacto desta acumulação no crescimento e desenvolvimento económicos largamente reconhecido na literatura.

Quarta, o cumprimento da regra de ouro irá provavelmente determinar escolhas na despesa subnacional (entre as rubricas corrente e de capital) que não maximizam o bem-estar nessas jurisdições e **impõe rigidez na composição da despesa**. Suponhamos que o endividamento líquido é zero; sujeita a uma regra de excedente corrente, a despesa de capital tem de ser, pelo menos, igual à receita de capital, independentemente das preferências da comunidade subnacional. A regra de ouro tende a reproduzir a estrutura da receita no lado da despesa do orçamento ou até a enviar a despesa a favor de rubricas de capital — Pereira e Silva (2008, p. 9).

Por último, a regra de ouro está em desacordo com a experiência histórica. Pode ter tido um certo interesse no passado, quando os governos subnacionais foram chamados a desempenhar um papel importante no investimento público, o que já não se verifica. O paradigma político-económico de provisão de infraestruturas está esgotado e os municípios estão a ser chamados para assumir novas responsabilidades, nas áreas da cultura, da educação, da saúde e da assistência social, predominantemente através da provisão de bens imateriais e cujos custos são contabilizados como despesas correntes.

72. Em alternativa ao **regime de equilíbrio orçamental** previsto no **artigo 40º da Lei nº 73/2013, de 3 de setembro o Conselho de Finanças Públicas** «considera que um enquadramento orçamental adequado exige uma combinação sensata de regras sobre fluxos e níveis e, em princípio, quanto mais abrangentes estas forem, tanto melhor. Um limite da dívida (que é uma regra de nível) per se, bem como um requisito de equilíbrio orçamental (que é uma regra de fluxo) isoladamente podem ser cumpridos através de despesas e impostos mais elevados, mas com os inerentes efeitos sobre o crescimento económico afetando todas as jurisdições — Joumard e Kongsrud (2003). Um teto da despesa (outro exemplo de regra de fluxo) por si só, tal como uma regra de equilíbrio orçamental, não é suficiente para impedir a acumulação de dívida, uma vez que os governos podem colocar operações associadas à despesa fora do seu orçamento atual; por exemplo, remetendo-as para empresas públicas fora do perímetro de consolidação do Eurostat, recorrendo a Parcerias Público-Privadas ou contratando empréstimos tradicionais para pagar no futuro as compras».
73. Assim, este órgão independente, de avaliação das finanças publicas procurou, infelizmente sem sucesso, em sede de apreciação de proposta de lei, **aliar um teto à dívida, com uma norma de equilíbrio orçamental global ou um limite**

**superior de despesa, numa perspetiva de médio prazo.** Tendo a apresentado duas regras possíveis em alternativa que seriam mais eficazes e operacionais.

- 73.1.** *A primeira regra alternativa proposta seria a do equilíbrio de médio prazo no saldo global.*
- 73.2.** *A justificação e fundamentação apresentada para esta regra alternativa foi a seguinte: «Em média durante cada mandato político, o saldo global não pode ser negativo; no máximo, um saldo global negativo pode ocorrer em dois anos desse mandato. 31 de dezembro é a data de referência. Esta regra obriga uma administração a compensar quaisquer défices anuais durante o mesmo mandato. As penalizações por incumprimento podem combinar a retenção de transferências do Estado com a divulgação pública e uma obrigação de ajustamento automático (redução do défice excessivo) nos quatro anos seguintes. Para evitar a transferência de tais sanções para um novo governo, caso a administração em exercício cesse funções, uma variante desta regra poderia definir o período de quatro anos por forma a abranger dois mandatos: os últimos dois anos de uma administração e os dois primeiros da seguinte. Deste modo, o incentivo para o governo em funções retirar dividendos políticos para si próprio e transferir os custos políticos para o seu sucessor seria bastante menor».*
- 73.3.** *A segunda regra alternativa proposta seria a do teto de médio prazo para a despesa.*
- 73.4.** *A fundamentação e justificação apresentada para esta regra alternativa foi a seguinte: «a despesa efetiva total prevista e executada no final do ano  $t$  não pode exceder em mais do que uma pequena percentagem  $x$  a média da receita efetiva líquida total cobrada nos anos  $t-2, t-3, t-4$  e  $t-5$ . O indicador aplica-se à despesa, qualquer que seja a sua forma de financiamento. Poderão existir ponderadores diferentes associados às receitas líquidas cobradas naqueles anos, a definir nas PPLs. Esta medida permitiria ajustar as responsabilidades de despesa a um indicador bastante próximo da capacidade de financiamento que um governo subnational consegue mobilizar, o que não acontece com os quadros orçamentais de médio prazo previstos nas propostas de lei».*
- 74.** Qualquer destas propostas se afigura mais adequada e conforme à regra de ouro prevista no **Tratado Orçamental, na Diretiva nº 2011/85/EU do Conselho de 8 de Novembro** e à **regra do saldo orçamental estrutural**, prevista no **artigo 12º-C da Lei do Enquadramento Orçamental, na versão resultante da republicação operada pela Lei nº 37/2013, de 14 de junho**.
- 75.** Também se afigurem mais adequadas e conformes ao regime da contabilidade de compromissos constante da **Lei nº 8/2012 de 21 de fevereiro** e do **Decreto-Lei nº 127/2012, de 21 de junho**, designadamente quanto às exigências de fundos disponíveis a 90 dias para assegurar a validade jurídica perante terceiros e à regularidade contabilística dos compromissos. Pelo menos ao nível do equilíbrio corrente.

76. Sendo também as mais eficazes para prevenir e impedir a previsão de receitas extraordinárias e de capital cuja taxa de execução global fica sempre, no cômputo total das receitas previstas, muito abaixo dos 85% previstos no artigo 56º e em toda a secção III da Lei nº 73/2013 de 3 de setembro. Indicadores que a não serem observados ao nível da execução orçamental configuram uma situação grave de desequilíbrio a justificar medidas corretivas fortemente limitadoras da autonomia orçamental, financeira, de tesouraria e de recurso ao crédito de curto, de médio e longo prazo.
77. Também são a regras que são mais adequadas para prevenir as situações de incumprimento previstas no artigo 67º da Lei nº 73/2013 de 3 de setembro de obrigações legais e contratuais perante terceiros, com aptidão para vincular válida e juridicamente os orçamentos públicos sujeitos aos princípios da tipicidade quantitativa e qualitativa das despesas e justificar a retenção de transferências financeiras do OE e a sua afetação ao pagamento de dívidas vencidas, pelo Fundo de Regularização Municipal cuja gestão cabe à DGAL.
78. Também seriam as regras que revelariam mais adequadas à natureza diversa dos orçamentos municipais e dos serviços municipalizados, por um lado sujeitos as regras e princípios orçamentais da Lei nº 73/2013, de 3 de setembro e do POCAL, e por outro lado das entidades sujeitas ao Regime Jurídico da Atividade Empresarial Local aprovado pela Lei nº 50/2012 de 31 de agosto, do SNC, da Lei-Quadro das Fundações aprovada pela Lei nº 24/2012 de 9 de junho, do Código Civil, do Código Cooperativo e do Sistema Contabilístico das Entidades sem Fim Lucrativo.
79. Caso estas entidades não venham a estar submetidas ao regime de contabilidade orçamental simplificado semelhante ao previsto no Decreto-Lei nº 36/2013, de 11 de março para as entidades públicas reclassificada previstas no artigo 2º nº 5 da Lei de Enquadramento Orçamental, de acordo com versão resultante da republicação pela Lei nº 37/de 14 de junho, no decreto-lei previsto no artigo 47º da Lei nº 73/2013, de 3 de fevereiro.
80. Ou caso não venham ser aprovadas tabelas de equivalência e ou de reclassificação entre as contas do POCAL, incluindo as contas da classe zero e os códigos de classificação económica das despesas e das receitas e as contas do SNC ou SCESFL.
81. Hipótese em que a regra de equilíbrio orçamental, o princípio da consolidação de contas, alicerçado em sistemas contabilísticos não harmonizados, em conceitos operacionais, princípios contabilísticos diferentes e em códigos de contas diferentes e computo da dívida total alicerçado em conceitos de operações orçamentais de receita e despesa aplicável a entidades sem orçamento elaborado na base de códigos de receita e de despesa serão dificilmente operacionalizáveis e exequíveis.
82. Princípio da sujeição à jurisdição do Tribunal de Contas, da prestação de contas individuais, da consolidação das contas e da prestação de contas consolidadas.

83. As autarquias locais, as entidades intermunicipais e as entidades associativas estão sujeitas à jurisdição do Tribunal de Contas e nessa medida estão obrigadas a elaborar contas individuais em sentido jurídico - contabilístico e a prestarem - nas ao **Tribunal de Contas**, nos termos da **Lei nº 98/97, de 26 de agosto**, com as alterações supervenientes introduzidas, da **Lei nº3/ 2013, de 3 de setembro**, da **Lei nº75/2013, de 12 de setembro**, do POCAL e de acordo com as **Instruções e Resoluções** para o efeito aprovadas pelo plenário da **2ªSecção do Tribunal de Contas**.
84. A sujeição à jurisdição do Tribunal de Contas implica também:
- 84.1. A obrigatoriedade de submeterem à fiscalização preventiva os **respetivos factos constitutivos de despesa pública e constitutivos de relação jurídica de empréstimos ou de outros instrumentos financeiros que relevem para o cálculo dos limites da respetiva dívida total**.
- 84.2. A responsabilidade jurídica perante o Tribunal de Contas dos respetivos autarcas, sejam titulares de órgãos executivos ou deliberativos, e de quaisquer dirigentes, funcionários e ou agentes por infrações financeiras praticadas no exercício das suas competências financeiras, orçamentais, de tesouraria, patrimoniais, de gestão de dívida pública ou de outros instrumentos financeiros, de contratação pública, de gestão de recursos humanos e de liquidação cobrança e arrecadação de receitas.
85. Estão ainda sujeitos jurisdição plena do Tribunal de Contas, incluindo a fiscalização prévia, **à prestação de contas** individuais, à fiscalização sucessiva e concomitante e ao regime jurídico de responsabilidade jurídica por infrações financeiras e do respetivo julgamento, os serviços municipalizados ou intermunicipalizados previstos no **Capítulo II da Lei nº 50 /2012, de 31 de agosto**.
86. Com efeito, os serviços municipalizados estão sujeitos ao regime de contabilidade das autarquias locais. Os respetivos orçamentos figurar em anexo aos orçamentos municipais sujeitos as mesmas regras e princípios orçamentais e sistema contabilístico.
87. No entanto, as empresas locais ou intermunicipais e as empresas participadas por municípios ou por entidades intermunicipais estão igualmente sujeitas à jurisdição do Tribunal de Contas e à prestação de contas, nos termos da **Lei nº 98/97, de 26 de agosto**, com as alterações introduzidas pela **Lei nº 48/2006, de 29 de agosto**, da **Lei nº 50/2012, de 31 de agosto**, do SNC, e das **Instruções nº 1/2013 -2ª Secção e da Resolução nº 6/2013-2ªSecção**, ambas do Tribunal de Contas. **Mas estão sujeitas a regras e princípios orçamentais diferentes**.
88. A sujeição à jurisdição deste por parte das empresas locais e maioritariamente participadas por municípios ou entidades intermunicipais envolve a obrigatoriedade de sujeição à fiscalização prévia de vários contatos típicos da função acionista de entidades públicas do setor local.



89. Em primeiro lugar, estão sujeitos à fiscalização prévia os contratos públicos por elas celebrados, nos termos do **artigo 5º nº1, alínea c), do artigo 46º, alínea b), nº2 e nº 3 da Lei nº 98/97, de 26 de agosto, na redação dada pela Lei nº48/2011, de 29 de agosto e pela Lei nº61/2011, de 7 de dezembro e do Código dos Contratos Públicos.**
90. Em segundo lugar, os contratos-programa previstos nos artigos **32º, 47º e 50º da Lei nº50/2012, de 31 de agosto**<sup>6</sup>.
91. Em terceiro lugar, os contratos de constituição ou de aquisição de participações em empresas locais, nos termos do **artigo 23º, 32º 54º da Lei nº 50/2012, de 31 de agosto** e de **contratos de fusão** de empresas locais, nos termos do **artigo 64º** da mesma lei<sup>7</sup>.
92. A sujeição à jurisdição do Tribunal de Contas, por parte das empresas locais implica a responsabilidade jurídica por infrações financeiras eventualmente imputáveis, **por ação e por omissão, a titulares de órgãos de administração, ou de órgãos deliberativos ou de fiscalização de empresas locais.**
93. Esta responsabilidade pode recair em regime de **co-autoria ou de responsabilidade solidária** em agentes estranhos aos órgãos que sejam os **autores materiais dos factos ou que tenham informado erradamente os decisores financeiros que pertençam àqueles órgãos.**
94. Também poderá recair em quem exerça **funções de acionista público ao nível do executivo municipal ou das assembleias representativas** e tenha negligenciado gravemente o exercício dessas funções, **colocando a empresa em situação em situação de risco financeiro, violando o regime jurídico da atividade empresarial local e o seu regime financiamento, causando prejuízos ao erário público ou colocando o grupo municipal ou intermunicipal**, em que a empresa se integra numa **situação de ultrapassagem dos limites da dívida total do município ou do grupo municipal.**

---

<sup>6</sup> Cfs: Acórdão nº 2/2013-06.Fev-1ªS/PL (decisão em Plenário) do Recurso Ordinário nº 10/2012-R (Processos de fiscalização prévia nºs 1875 e 1876/2011); Acórdão nº 4/2013-15.Maio-1ªS/PL (decisão em Plenário) do R.O. nº 1/2013-R (Processo de fiscalização prévia nº 1481/2012); Acórdão nº 5/2013-05.Junho-1ªS/PL (decisão em Plenário) do R.O. nº 02/2013-R (processo de fiscalização prévia nº 1430/2012); Acórdão nº 8/2013-24 de setembro-1ªS/PL (decisão em plenário) do R.O. nº 04/2013 (processo nº 1516/2012-UAT II; Acórdão nº 14/14.Nov.2013-1ª S/PL (decisão em plenário) do R.O. nº 1/2012-EMOL (R.O. 4/2011-SRATC-E e Processo nº 48/2011-FP/SRATC); Acórdão nº 16/14.Nov.2013-1ªS/PL (decisão em plenário) do R.O. nº 8/2013 (processo nºs 14.15 e 16/2013); Acórdão nº 18/2013, de 1 de Julho-1ªS/SS (decisão em subsecção) – processo nº 100/2013, 1ª secção; Acórdão nº 24/2013-30.Set-1ªS/SS (decisão em subsecção) – Processo nº 516/2013; Acórdão nº 36/2013 de 20 de DEZ-1ªS/SS (decisão em subsecção) – Processo nº 1261/2013, 1ª Secção.

<sup>7</sup> Cfs Acórdão nº 22/2013-6.Set – 1ª S/SS (decisão em subsecção - processo nº 311/2013 – C.M. de e Barcelos); Acórdão nº 16/14.Nov.2013 – 1ª S/PL (decisão em plenário) do recurso Ordinário nº8/2013 – (processos nºs 14, 15 e 16/2013-EMEL – Empresa Municipal de Urbanização, requalificação Urbana e Ambiental e Habitacional de Lagoa, EM); Acórdão nº 32/2013-2.Dez-1ªSecção/SS (decisão em subsecção – Processo nº 1179/2013-1ª Secção, C.M.Vila Real); Acórdão nº 37/2013-20.DEZ-1ª S/SS (decisão em subsecção – Processo nº 503/2013 – C.M. Matosinhos);

95. As empresas locais estão sujeitas ao regime jurídico da atividade empresarial local aprovado pela **Lei nº 50/2012, de 31 de agosto**, pelo **Código das Sociedades Comerciais** e subsidiariamente pelo **Decreto-Lei nº 133/2013, de 3 de Outubro** que aprovou o regime jurídico do setor empresarial do Estado, sem prejuízo da aplicação direta imperativo do seu **Capítulo V** às empresas locais.
96. A entrada em vigor deste novo quadro normativo vem suscitar os problemas decorrentes sua aplicação às empresas municipais pré - existentes e constituídas ao abrigo da **Lei nº 53-F, de 29 de dezembro**, com as alterações que lhe foram introduzidas pelas **Leis nº67/2007, de 31 de dezembro, 64-A/2008, de 31 de dezembro e nº 55/2011, de 15 de novembro**. Sendo certo que o novo regime se aplica a todas as empresas locais que sejam constituídas na sua vigência.
97. O primeiro problema relativamente às empresas pré-existentes será a **obrigatoriedade da dissolução**, ou em **alternativa, de transformação designadamente através da alienação da participação detida, da fusão ou da integração e da internalização** das empresas pré – existentes ou de alienação de participação em empresas, sempre que se verifique uma das situações enunciadas nos números seguintes.
98. As vendas e as prestações de serviços realizados durante os últimos três anos não cobrirem, pelo menos, 50% dos gastos totais dos respetivos exercícios.
99. Quando se verificar que nos últimos três anos, o peso contributivo dos subsídios à exploração é superior a 50% das suas receitas.
100. Quando se verificar que nos últimos três anos o valor do resultado operacional subtraído ao mesmo valor correspondente às amortizações e às depreciações é negativo.
101. Quando se verificar que, nos últimos três anos, o resultado líquido é negativo.
102. A dissolução obedece ao **regime jurídico dos procedimentos administrativos das sociedades comerciais e de liquidação de entidades comerciais** e ao disposto no **artigo 62º da Lei nº 59/2012, de 31 de agosto**.
103. A **deliberação de dissolução da empresa local** que implique a **integração em serviços municipalizados ou a internalização em serviços municipais** de quaisquer atividades deverá ser acompanhada dos elementos enunciados nos números seguintes.
104. Definição das atividades **a integrar ou a internalizar**.
105. Listagem dos postos de trabalho indispensáveis para a prossecução das atividades a internalizar, identificando a carreira e as áreas funcional, habilitacional e geográfica, quando necessárias.
106. Previsão das disponibilidades orçamentais, nos termos da **Lei nº 8/2012, de 21 de fevereiro**, que «**Aprova as regras aplicáveis à assunção de compromissos e aos pagamentos em atraso das entidades públicas**».

107. A deliberação de fusão de empresas locais depende da prévia demonstração da viabilidade económico-financeira e da racionalidade económico -financeira da futura estrutura empresarial, nos termos previstos **nos artigos 22º, 23º, 32º e 64º da Lei nº 50/2012, de 31 de agosto**, sob pena de nulidade, de responsabilidade financeira e de recusa de visto prévio pelo Tribunal de Contas, com fundamento no **artigo 44º, nº 3, alínea c) da Lei nº 98/97 de 26 de agosto**.
108. As empresas locais e as empresas participadas estão obrigadas a dispor de **sistemas de controlo interno adequados a garantir das contas e demais informação financeira e devem apresentar resultados anuais equilibrados. (artigo 40º e 55º da Lei nº 50/2012 de 21 de fevereiro)**.
109. As entidades públicas participantes nas empresas locais estão obrigadas a inscrever verbas suficientes nos seus orçamentos necessários a cobrir os resultados negativos antes de impostos e na proporção da respetiva participação, quer numa perspetiva anual, quer numa perspetiva plurianual, devendo os órgãos competentes das entidades públicas participantes aprovar as revisões orçamentais necessárias para assegurar a cobertura dos resultados líquidos negativos.
110. Se o equilíbrio de exploração só possa ser apreciado **numa perspetiva plurianual** inerente à **duração do plano** de investimento, os orçamentos das entidades públicas participantes devem conter os **créditos necessários à cobertura dos resultados líquidos negativos no ano económico em curso, e a estimativa dos encargos plurianuais necessários o cobrir esses resultados no horizonte temporal plurianual**, mediante prévia apreciação pela **Inspeção Geral de Finanças**.
111. Os empréstimos contraídos pelas empresas, bem como o endividamento das mesmas relevam para o cálculo da dívida total do grupo municipal ou intermunicipal ou metropolitano em que as empresas locais se integram. (**artigo 41º da Lei nº 50/2012, de 21 de fevereiro e artigos 52º e 54º da Lei nº 73/2013, de 3 de setembro**).
112. Em caso de incumprimento das regras de equilíbrio de contas a contribuição das empresas locais e das entidades públicas participantes e dos sócios privados não pode originar uma diminuição da dívida total de cada município calculada, nos termos do **artigo 52º e 54º da Lei nº 73/2013, de 3 de setembro**, tal como resulta do **artigo 41º nº 5 da Lei nº 50/2012, de 21 de fevereiro**.
113. Estão também submetidas à jurisdição do **Tribunal de Contas**, apenas na **modalidade de prestação de contas, de verificação de contas, de auditoria pública e de julgamento de responsabilidades por infrações financeiras**, várias tipos entidades de direito privado criadas por **outras entidades de direito público** sujeitas ao **direito financeiro público** e à **plena jurisdição do Tribunal de Contas** em que haja financiamento público, detenção de ativos ou valores públicos, nos termos enunciados no **artigo 2, nº 2, alíneas a), b) e g) da Lei nº 98/97 de 26 de agosto, na redação da Lei nº 48/2006 de 29 de agosto; e indicações da existência ou presunção de controlo nos termos enunciados no artigo 75º da Lei nº 73/2013 de 3 de setembro**.

114. **Em primeiro lugar**, fundações criadas ou participadas por municípios, associações de municípios, independentemente da respetiva tipologia e por áreas metropolitanas, nos termos da **Lei-Quadro das Fundações**, aprovada pela **Lei nº 24/2012, de 9 de junho**, constituídas com ativos públicos e que recebam com regularidade fundos provenientes de transferências dos orçamentos de autarquias locais e que reúnam os requisitos de domínio de controlo enunciados **no artigo 75º, nº 3, nº 4 e nº 5 da Lei nº 73/2013 de 3 de setembro. (artigos 2º, nº 2 alínea g), 51º nº 1, alínea o) da Lei nº 98/97, de 26 de agosto, na redação dada pela Lei nº 48 /2006 de 29 de agosto).**
115. **Em segundo lugar**, as associações de direito privado instituídas, nos termos do **artigo 59º da Lei nº 50 /2012 de 31 de agosto e do Código Civil**, que sejam maioritariamente financiadas por orçamentos de entidades públicas e que reúnam os requisitos de existência de controlo, nos termos enunciados no **artigo 75º, nº 3, nº 4 alínea c), i) e ii) e nº 5 da Lei nº 73/2013, de 3 de setembro (artigo 2º, nº 2, alínea a) da Lei nº98/97, de 26 de agosto, na redação dada pela Lei nº 48/2006, de 29 de agosto).**
116. Estão ainda sujeitas ao controlo e à jurisdição do Tribunal de Contas, sem que envolva a obrigação de prestação de contas individuais as entidades que simultaneamente reúnam os requisitos previstos **no artigo 2º, nº 3, da Lei nº 98/97, de 26 de agosto e no artigo 75º, nº 3, nº 4 e alínea c), i) e ii) e nº5 e nº 6 da Lei nº 73 /2013 de 3 de setembro.**
117. Trata-se de **entidades de qualquer natureza que reúnam os requisitos enunciados nos números seguintes.**
118. Em primeiro lugar, **tenham participação de capitais públicos** dos municípios, das entidades intermunicipais ou das suas entidades associativas.
119. Ou em que, em segundo lugar **sejam beneficiárias, a qualquer título** de dinheiros e ativos públicos dos municípios, das entidades intermunicipais ou das suas entidades associativas.
120. Ou que em **ambas as hipóteses** sejam controladas pelos municípios, pelas entidades intermunicipais e pelas suas entidades associativas cuja **verificação casuística em função das circunstâncias concretas, por referência aos elementos de poder e resultado** com base designadamente nas condições a seguir enunciadas.
121. **Condições de poder**, como sejam a detenção de capital social ou os direitos de voto, a homologação dos estatuto, ou regulamento interno e faculdade de designar ou homologar a designação a ou destituir a maioria dos membros dos órgãos de gestão.
122. **Condições de resultado**, tal como seja o poder de exigir a distribuição de ativos ou dissolver outra entidade.
123. Ou quando se verifique um dos seguintes **indicadores de poder** ou de resultado:

- A faculdade de vetar regulamentos;
  - A possibilidade de vetar, derrogar ou modificar as decisões dos órgãos de gestão;
  - A detenção da titularidade dos ativos líquidos com livre acesso a estes;
  - A capacidade de conseguir a sua cooperação na realização de objetivos próprios;
  - A assunção da responsabilidade subsidiária pelos passivos da outra entidade.
124. Estas entidades não estão obrigadas à prestação de contas individuais ao Tribunal de Contas, **mas estão sujeitas aos poderes de controlo e de jurisdição, na medida necessária** à fiscalização da legalidade e correção económica e financeira da aplicação dos dinheiros e valores públicos.
125. E nessa medida poderão estar sujeitas obrigatoriedade de prestação de informação financeira ao Tribunal de Contas, de acordo com **Instruções ou Resoluções** aprovadas pelo Plenário da 2ªSecção, ou caso a caso, **mediante despacho judicial no âmbito de auditoria.**
126. E na medida em que essas entidades, mesmo não estando obrigadas à prestação de contas individuais diretamente ao Tribunal de Contas, **integrem o perímetro de consolidação do grupo autárquico** e as respetivas contas sejam objeto de operações de consolidação, para efeitos de elaboração da conta consolidada do grupo autárquico, nos termos do **artigo 75º nº da Lei nº 73/2013, de 3 de setembro e da Portaria nº474/2010 de 10 de setembro**, e da **Orientação Técnica nº 1/2010 da CNCAP**, deverão ter que ser remetidas ao Tribunal pela **entidade consolidante do grupo autárquico**, em simultâneo com as demonstrações financeiras consolidadas.
127. Em primeiro lugar em ordem a habilitar o Tribunal com a formulação de **um juízo de auditoria sobre a consolidação e sobre as contas consolidadas.**
128. E em segundo lugar ordem a **habilitar em simultâneo o Tribunal** com informação **financeira fidedigna, adequada e fiável que lhe permita.**
129. Formular um **juízo de auditoria sobre a legalidade, a regularidade contabilística e a correção económica e financeira dos dinheiros e valores públicos detidos** ou geridos e aplicados por essas entidades, nos termos do **artigo 2, nº da Lei nº 98/97, de 26 de agosto, na redação dada pela Lei nº 48/2006, de 29 de agosto.**
130. E, sendo caso disso, caso se conclua por um **juízo de não conformidade com as normas legais aplicáveis, com os princípios e as normas de contabilidade aplicáveis e com os princípios de boa gestão; e pela imputação de eventuais responsabilidades jurídicas por infrações financeiras imputáveis** aos órgãos

executivos ou deliberativos do município, das entidades intermunicipais ou das respetivas entidades associativas ou aos órgãos de gestão, ou deliberativos ou de fiscalização dessas entidades, em **ordem a habilitar a efetivação e o julgamento dessas responsabilidades financeiras.**

131. É matéria que deverá ser ponderada na revisão das Instruções em vigor sobre a **Organização e Documentação das Contas Individuais das Autarquias Locais, das Entidades Intermunicipais e das Respetivas Entidades Associativas e das Contas Consolidadas dos Grupos Autárquicos**, a elaborar nos termos do **artigo 6º, alínea b) e do artigo 78º, nº 1, alínea e) da Lei nº 98/97, de 26 de agosto**, adequando-as:
- a) em primeiro lugar, **ao novo regime financeiro autárquico, intermunicipal e associativo autárquico aprovado pela Lei nº 73/2013, de 3 de setembro;**
  - b) em segundo lugar **ao novo regime de prestação de contas, de consolidação de contas, de certificação de contas e de verificação de contas individuais e de contas consolidadas previstos nos seus artigo 74º, 75º, 76º, 77º e 80º, na Portaria nº474/2010 e na Orientação nº1/2010 da CNCAP.**
132. Estão ainda sujeitas à prestação de contas ao Tribunal de Contas, **as contas consolidadas dos grupos autárquicos.**
133. Os **grupos autárquicos** são constituídos por um **município, uma entidade intermunicipal** ou uma entidade **associativa municipal** e pelas **entidades controladas de forma direta ou indireta, considerando-se que o controlo corresponde ao poder de gerir as políticas financeiras e operacionais de uma outra entidade, a fim de beneficiar das suas atividades.**
134. As **entidades mãe ou consolidantes** são os *municípios*, as **entidades intermunicipais**, a saber as comunidades **intermunicipais** e as **juntas metropolitanas**, e as entidades **associativas municipais.**
135. São estas as **entidades** que estão juridicamente obrigadas à:
- a) **À elaboração das contas consolidadas**, à sua votação pelos órgãos executivos, à sujeição à certificação por auditores externos, à sua apreciação pelos respetivos órgãos deliberativos legalmente competentes;
  - b) E à sua prestação ao Tribunal de Contas, devidamente certificadas por auditores externos, para efeitos da sua verificação pelo Tribunal, nos termos do **artigo 80º da Lei nº 73 /2013, de 3 de setembro e do artigo 54º da Lei nº 98/97 de 26 de agosto.**
136. O **dever pela prestação de contas consolidadas** dos grupos autárquicos ao Tribunal de Contas recai sobre:

- a) Os **titulares dos órgãos executivos das entidades consolidantes, os auditores externos que foram designados pelos órgãos competentes para certificar as contas consolidadas;**
  - b) Os **titulares dos órgãos deliberativos legalmente competentes para a sua apreciação e votação das contas consolidadas até 30 de junho do ano seguinte a que respeitam.**
137. As contas consolidadas acompanhadas das atas das sessões dos órgãos executivos e dos órgãos deliberativos em que tenha sido respetivamente apreciadas e votadas pelo órgão executivo e deliberado remete-las aos órgãos deliberativos e das atas das sessões deste em que tenha sido apreciada as contas consolidadas **deverão ser remetidas ao Tribunal de Contas pelo órgão executivo das entidades consolidantes.**
138. Se as contas consolidadas não forem apreciadas pelo órgãos deliberativos **até 30 de junho**, por razões exclusivamente imputáveis a estes, **o órgão executivo deverá remetê-las ao Tribunal de Contas, no primeiro dia útil** seguinte, acompanhadas da **certificação legal pelo auditor externo, ou na sua falta da identificação do auditor externo designado e das razões pela não emissão da certificação legal e da menção de que o órgão deliberativo não as apreciou e da deliberação que as apreciou e decidiu remetê-las ao órgão deliberativo.**
139. Integram o perímetro de consolidação dos grupos autárquicos e das contas consolidadas:
- a) Os municípios, as entidades intermunicipais e as suas entidades associativas e as respetivas peças finais das contas individuais apreciadas e votadas pelos órgãos competentes, nos termos das normas legais aplicáveis e do sistema contabilístico aplicável, sem prejuízo da obrigatoriedade da sua remessa direta das contas individuais ao **Tribunal de Contas**, pelos órgãos executivos competentes, organizadas e documentadas, acordo com as **Instruções** em vigor aprovadas pelo Tribunal de contas para as contas individuais (**Resolução nº 1/2001-2ª Secção e Resolução nº 6/2013-2ª Secção**);
  - b) Serviços municipalizados e intermunicipalizados, em razão da detenção total ou parcial por um mais município, nos termos do **artigo 16º da Lei nº 50/2012, de 31 de agosto**, e as peças finais das respetivas contas individuais, nos termos das normas legais aplicáveis e do sistema contabilístico aplicável, sem prejuízo da obrigatoriedade da sua remessa direta ao Tribunal de Contas, pelos órgãos executivos legalmente competentes, organizadas e documentadas de acordo com as **Instruções** em vigor aprovadas pelo Tribunal de Contas. (**Resolução nº 1/2001-2ª Secção e Resolução nº 6/2013-2ª Secção**);
  - c) As empresas locais como tal classificadas, nos termos dos **artigos 7º a 19º da Lei nº 50/2013, de 31 de agosto** e as peças contabilísticas finais das respetivas contas individuais elaboradas, de acordo com as normas jurídicas aplicáveis e com o sistema contabilístico aplicável, sem prejuízo da

obrigatoriedade da sua remessa direta ao Tribunal de Contas, pelos órgãos executivos legalmente competentes, organizadas e documentadas de acordo com as Instruções em vigor aprovadas pelo Tribunal de Contas (**Instruções nº 1/2013 -2ª Secção**).

- d) Na proporção da participação ou detenção, as empresas detidas por varias pessoas coletivas de direito público que, de acordo com o **artigo 7º da Lei nº 50/2012, de 31 de agosto**, integrem o setor empresarial local, independentemente da participação ou detenção do município, das entidades intermunicipais, ou das entidades associativas municipais e as peças contabilísticas finais das contas individuais, de acordo com as normas jurídicas e os sistemas contabilísticos aplicáveis, sem prejuízo, sendo caso da sua remessa direta ao Tribunal de Contas, pelos órgãos executivos legalmente competentes de acordo com as **Instruções em vigor aprovadas pelo Tribunal de Contas (Instruções nº1/2013-2ª Secção)**.
  - e) As fundações, as associações de direito privado, as cooperativas, ou empresas meramente participadas, mesmo com maioria de capital privado e desde que reclassificadas nos perímetros da administração regional e local ou entidades de qualquer natureza jurídica ou substrato, que reúnam os requisitos previstos no **artigo 2º, nº 2, alínea a), alínea g) e nº 3 da Lei nº 98 /97, de 28 de Agosto, na redação dada pela Lei nº 48 /2006, de 28 de agosto e os previstos no artigo 75º nº 4, nº 5 da Lei nº 50/2013, de 31 de agosto**, acompanhadas das peças finais das contas individuais de acordo com as normas jurídicas e os sistemas contabilísticos aplicáveis, sem prejuízo, da obrigatoriedade da remessa direta ao Tribunal de Contas, relativamente às que estão legalmente obrigadas à prestação de contas ao Tribunal de Conta pelos órgãos executivos competentes dessas entidades, devidamente documentadas e organizadas com as Instruções aprovadas pelo Tribunal de Contas.
  - f) No caso de não haver **Instruções** diretamente aplicáveis a este tipo de entidades deverão aplicar-se com as **Instruções nº 1/2013-2ªSecção**, com as devidas adaptações.
  - g) O mesmo se diga relativamente a entidades que não estando obrigadas diretamente à prestação de contas o Tribunal estarão sujeitas aos poderes de controlo e de jurisdição financeiros do Tribunal de Contas, nos termos do **artigo 2º nº 3 da Lei nº 98/97, de 26 de agosto, na redação dada pela Lei nº 48/2006 de 26 de 29 de agosto**, no que diz respeito à informação financeira extra -contabilística dela constante relevante para a demonstração de financiamento público, de detenção de ativos ou valores públicos, para demonstração da existência ou presunção de controlo, e para aplicação dos dinheiros públicos e valores públicos afetos à prossecução do seu escopo.
- 140.** Os documentos de prestação de contas consolidadas constituem um todo e compreendem o relatório de gestão e as demonstrações financeiras consolidadas.
- 141.** No relatório de gestão deverão ser evidenciados as políticas financeiras e operacionais das entidades consolidantes e das entidades consolidadas.



142. As demonstrações financeiras consolidadas compreendem as peças indicadas no nº 7 do artigo **75º da Lei nº 73/2013, de 3 de setembro e no artigo 4º da Portaria nº 474/2010, IIª Serie, do Ministro das Finanças, de 1 de julho.**
143. As operações de consolidação, os seus conceitos operacionais, a definição do âmbito da consolidação, as componentes, das demonstrações financeira, os procedimentos, incluindo a homogeneização previa, a agregação, as eliminações e os métodos de consolidação são os definidos na **Orientação Contabilística nº 1/2012, de 1 de julho da CNCAP.**
144. Ainda antes da entrada em vigor da **Lei nº 73/2013, de 3 de setembro o SATAPOCAL - «Subgrupo de Apoio na Aplicação do POCAL»** emitiu **«Instruções para o exercício de 2010, relativas à consolidação de contas pelos Municípios».**
145. Estas **Instruções** tinham como pano de fundo a anterior lei das finanças locais de 2007 e o anterior regime jurídico do setor empresarial local de 2006.
146. Hoje estão profundamente desatualizadas e desajustada face á evolução legislativa verificada em 2012 e 2013 relativamente ao regime jurídico e ao regime financeiro do setor público administrativo local, ao regime jurídico e financeiro da atividade empresarial local e ao regime e âmbito da consolidação de contas e de dívida total dos municípios.
147. **A Orientação Contabilística nº 1/2010, de 1 julho da CNCAP** prevê a necessidade de serem elaborados por cada entidade consolidante **Manuais de Consolidação** aplicáveis à consolidação dos grupos públicos, entre os quais os grupos autárquicos.
148. **A Lei nº 73/2013, de 3 de setembro** alterou de forma significativa o âmbito das entidades que integram o perímetro de consolidação.
149. Verifica-se uma tendência para se verificar uma coincidência entre as entidades que passam a integrar o perímetro de consolidação, as entidades cujos orçamentos devem figurar como anexos aos orçamentos municipais e as entidades cujos passivos relevam para o cálculo da dívida total.
150. Só que plano orçamental, essas entidades não estão sujeitas, à exceção dos serviços municipalizados às regras e princípios orçamentais e aos sistemas contabilísticos dos municípios.
151. As empresas locais, as empresas participadas, as fundações, as associações de direito privado, as cooperativas e as outras entidades de qualquer natureza e forma jurídica em relação às quais se verifique a existência ou presunção de controlo, ainda que reclassificadas nos perímetros da administração regional e local, ***não são integradas como anexos aos orçamentos municipais como fundos e serviços autónomos sujeitos a um regime de contabilidade orçamental nem sujeitos às regras e princípios orçamentais dos municípios, ou seja ao***

*princípio do orçamento limitativo e da tipicidade quantitativa e qualitativa das despesas.*

152. Tal como sucede com as entidades públicas reclassificadas no perímetro da administração central. E que são integrados no orçamento do Estado, independentemente da sua forma e da sua natureza jurídica, como fundos e serviços autónomos, sujeitos à disciplina da *Lei do Enquadramento Orçamental*, na parte relativa ao equilíbrio orçamental dos fundos e serviços autónomos, e a um regime de contabilidade orçamental simplificado, tal como definido no **Decreto-Lei nº 36/ 2013, de 11 de Março**, ainda que sujeitas ao **SNC**. Estão também se se trata de empresas públicas submetidas ao *princípio da unidade de tesouraria*.
153. Ora para além de sujeição a regimes orçamentais e de gestão de tesouraria diferentes e não harmonizáveis entre si, as entidades consolidantes e as entidades consolidadas do setor local estão submetidas a sistemas contabilísticos diferentes. Os municípios, as freguesias, as entidades intermunicipais e as entidades associativas municipais estão submetidos ao **POCAL**.
154. Ora as entidades consolidadas aplicam o **SNC e as NICS ou o SNCESFL**.
155. É sabido existirem diferenças concetuais significativas entre o **POCAL** o **SNC** e o **SNCESFL**. Que muitos entendem só ser ultrapassadas com a adoção dos **IPSAS/EPAS**. Só que não será possível esperar pela adoção destes ao nível da **União Europeia**.
156. Trata-se de um processo em curso de discussão complexa entre a **Direção Geral dos Assuntos Económicos da Comissão**, o **EUROSTAT** e as autoridades nacionais, em especial os órgãos independentes com competência legal para assegurar a adoção e normalização das normas contabilísticas para o setor público nos países da **zona euro**.
157. Até que esse processo esteja concluído vai necessariamente demorar algum tempo, sendo igualmente necessário proceder a uma análise custo-benefício, da sua adoção e dos custos em *termos de operacionalização, de formação e de softwares e dos horizontes temporais e etapas necessárias para a sua implementação*.
158. O resultado esperado será a eventual aprovação de uma diretiva que carecerá de um período de transição, para a sua transposição para ordem interna de cada Estado-Membro.
159. Tudo indica porém que a **Comissão de Normalização de Contabilística (CNC)**, tendo em conta o calendário previsto para a adoção dos IPSAS previstos na **Lei nº 64-C/2012 de 31 de dezembro**, e o mandato que lhe foi expressamente confiado pelo **Decreto-Lei nº134/2012, de 29 de junho e pelo artigo 18º do Regime jurídico da Organização e Funcionamento da Comissão de Normalização Contabilística** esteja neste momento inclinada no sentido de não aguardar os desenvolvimentos dos EPAS e avançar no sentido de propor ao Governo a adoção dos IPSAS.

160. Mas mesmo que seja este o caminho que venha a ser seguido a completa implementação dos IPSAS, tal como estão desenhados e aprovados pelo **Comité do Setor Público da IFAC** aponta num período de transição de *cinco anos*.
161. Quer o caminho a seguir seja a adoção dos IPSAS já, quer aguardar pelo desenvolvimento europeu dos EPSAS, será necessário que, a curto prazo a **Comissão de Normalização Contabilística** deveria ser aprovada, pela CNC, uma **Orientação Contabilística complementar da Orientação nº 1/210 de 1 de julho**, assegurasse uma plena harmonização e homogeneização entre o **POCAL** e o **SNC e SNCESFL**, para efeitos de consolidação das contas dos grupos autárquicos, designadamente quanto a uma tabela de equivalências entre as contas de uns e outros, uma vez que as contas individuais são elaboradas em SNC ou SNCESFL e as contas consolidadas serão elaboradas em POCAL.
162. É sabido que as **Instruções de 2010 do SATAPOCAL** não resolveram esse problema. Além que o resultado da sua aplicação às **contas consolidadas prestadas de 2010** ao Tribunal foi *decepcionante e muito insatisfatório. Dando origem a interpretações díspares, não uniformes e desencontradas e insuscetíveis de comparabilidade e de fiabilidade e sinceridade das contas consolidadas*.
163. Daí a urgência de serem aprovadas **instruções e manuais tipo** que viabilizem no curto, medio e longo prazo a consolidação de contas dos grupos autárquicos. Neste particular seria muito importante uma intervenção de natureza profissional qualitativamente superior e com autoridade normativa própria, como é a **Comissão de Normalização Contabilística**, que assegurasse esta tarefa em articulação com a **Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas**, a **Ordem dos Revisores Oficiais de Contas**.
164. Como certamente assinala o Conselho de Finanças Públicas no seu **Relatório nº 1/2013**, relativo à «**Apreciação das Propostas de Lei de Finanças Subnacionais**»: «*Nos próximos anos vão surgir dúvidas em termos de compatibilidade entre sistemas de informação e contabilidade que permita os exercícios de consolidação dos deferentes elementos. A administração central tem de preparar-se para ajudar as administrações locais no seu esforço de ajustamento, por exemplo disponibilizando manuais com antecedência necessária para garantir uma comparabilidade rigorosa entre jurisdições e minimizar interpretações arbitrárias de regras contabilísticas eventualmente confusas...Estas novas regras implicam obviamente, implicações em termos de recursos para as administrações central e local*».
165. Outra questão que importa clarificar a relação entre contas, saldos orçamentais e dívida total previstos no s **artigos 46º, 52º 75e e 76º da Lei nº73/2013, de 3 de dezembro**. Como sublinha o **Conselho de Finanças Públicas** no seu **Relatório nº1/2013** que temos vindo a citar «*Estes três níveis de consolidação são justificáveis a vários títulos, como por exemplo, facto dos saldos orçamentais, deverem refletir diferentes níveis de decisão política, enquanto que os valores da dívida deverem refletir as responsabilidades financeiras diretas e indiretas efetivas de um município. Contudo as normas de consolidação propostas acarretarão a incomparabilidade entre os três conjuntos de contas: contas,*

*saldos orçamentais e dívidas. Esta tripla consolidação não ajuda a garantir a transparência e a facilitar uma apreciação abrangente da sua situação financeira.»*

166. E conclui em jeito de recomendação relativamente à proposta de lei: *«Os legisladores poderão querer rever esta situação ou, pelo menos defini-la como um regime transitório até dispor de noções mais amadurecidas acerca de metas numéricas para agregados orçamentais».*  
*Infelizmente o legislador não ponderou esta bem fundamentada e avisada recomendação.*
167. As contas consolidadas dos grupos municipais deverão ser objeto certificação legal, por auditores externos, designados, nos termos do **artigo 77º da Lei nº 73/2013, de 3 de setembro**, estado aí definidas outras importantes competências, no âmbito dos seus poderes legais de fiscalização das entidades consolidantes, das entidades consolidadas e da respetiva gestão financeira, orçamental, patrimonial, de tesouraria, de recurso ao crédito, e observância dos limites da dívida total e dos limites de empréstimos de curto, de médio e de longo prazo de verificação dos registos contabilísticos, de deteção de irregularidades que ponham em causa continuidade das entidades contabilísticas.
168. Designadamente a capacidade para satisfazer perante terceiros os compromissos assumidos e de pagar a fornecedores, pontualmente as suas obrigações legais e contratuais, de certificação das dívidas a terceiros, incluindo amortização de empréstimos, a satisfazer pelos **Fundo de Apoio Municipal** ou de verificação dos pressupostos para adoção facultativa ou obrigatória, face aos alertas precoces de desvios significativos de desvios orçamentais, de programas de saneamento financeiro ou de recuperação financeira através do **Fundo de Regularização Municipal** e de avaliação da capacidade de financiamento para executar os planos de investimentos.
169. As contas consolidadas acompanhadas da certificação legal de contas e das contas das entidades consolidadas e respetiva certificação legal deverão ser apreciadas na sessão de junho da assembleia representativa.
170. Uma vez apreciadas ou não tendo sido apreciadas até 30 de junho deverão ser sempre remetidas pelo órgão executivo da entidade consolidante ao Tribunal de contas para efeitos de verificação nos termos do **artigo 80º da Lei nº 73/2013 de 3 de setembro e artigo 54º da Lei nº 98/97, de 26 de agosto**.
171. Conexo com o problema **consolidação de contas dos grupos autárquicos** e com a **consolidação imprópria dos orçamentos anexos aos orçamentos municipais** relativos às entidades previstas designadamente nos **artigos 46º e 75º da Lei nº 73/2013, de 3 de setembro** não pode deixar de se referir a **consolidação de dívida total prevista nos artigos 52º e 54º da lei em causa**.
172. O regime de empréstimos municipais encontra-se definido nos artigos **49º a 54º da Lei nº 73/2013, de 3 setembro**.

173. É vedado aos municípios recorrer a outras formas de endividamento que não seja a emissão de obrigações, a regular em diploma próprio, a contração de empréstimos de curto (**artigo 50º**), de médio e longo prazo (**artigo 51º**).
174. É assim expressamente vedado aos municípios:
- a) o aceite e saque de letras de câmbio, a concessão de avales cambiários, a subscrição de livranças e a concessão de garantias reais ou pessoais, incluindo operações efetuadas indiretamente através de instituições financeiras;
  - b) a concessão de empréstimos a entidades públicas ou privadas;
  - c) a celebração de contratos com entidades financeiras ou diretamente com credores, com a finalidade de consolidar dívida de curto prazo, sempre a duração do acordo ultrapasse o exercício orçamental, bem como a cedência de créditos não vencidos.
175. Está assim excluída e vedada aos municípios a celebração de acordos de regularização de dívidas negociados diretamente com os credores, com ou sem intervenção de instituições financeiras, sob forma de mútuo civil ou mútuo bancário e mediante o recurso posteriori a contratos de cessão financeira.
176. Está também excluído e vedado aos municípios o recurso a contratos de *confirming*, que se traduzam:
- a) numa violação direta das normas jurídicas relativas à assunção de compromissos, à violação da garantia da existência de cabimento orçamental e de fundos disponíveis para assegurar os pagamentos das obrigações jurídicas e perfeitas emergentes dos compromissos assumidos ( Lei nº 8/2012 de 21 de fevereiro e respetivas alterações)
  - b) e sempre que os pagamentos efetuados, com recurso ao *confirming*, por instituições de crédito, investindo o município na posição de devedor perante estas, não sejam liquidados e pagos pelo município, até ao fim do ano económico, transitando essa dívida de natureza financeira para anos económicos seguintes, e transformando essa dívida financeira de curto prazo em dívida fundada.
177. O recurso ao *confirming* que se traduza em dívida flutuante de curto prazo às instituições de crédito deve observar sempre durante o ano os limites dos empréstimos de curto prazo fixado anualmente pela assembleia municipal, nos termos do **artigo 50º nº 2, da Lei nº 73/2013, de 3 de setembro**.
178. Também se deve entender estarem vedados aos municípios a celebração de contratos de *swap*, na medida em que constituem o recurso:
- a) a tipos negociais de dívida financeira não previstos e não permitidos expressamente na lei para as autarquias locais, conduzindo a riscos excessivos, sem rigor e sem eficiência e sem minimização de custos diretos e indiretos numa perspectiva de longo prazo. (**artigo 4º, nº 2, artigos 48º, 49º, 50º, 51º, 52º e 54º da Lei nº 73/2013, de 3 setembro**;

b) e que origem pagamentos ilegais, geradores de danos ao erário público, que mesmo que correspondam a contraprestação efetivas, não se revelam adequadas e proporcionais à prossecução das atribuições do município ou aos usos e costumes de certa atividade (**artigo 59º nº1 da Lei nº 98/97, de 26 de agosto, na redação dada pela Lei nº 48/2006, de 29 de agosto**).

179. A dívida total consolidada prevista no **artigo 52º da Lei nº 73/2013, de 3 de setembro** está concebida numa ótica de dívida emergente de operações orçamentais do município e das entidades cujos orçamentos, à exceção dos serviços municipalizados e dos serviços intermunicipalizados, figuram como orçamentos anexos ao orçamento municipal no **artigo 46º** e, bem assim, que integram o perímetro de consolidação do grupos autárquicos previstos no **artigo 75º**, ambos da **Lei nº 73/2013, de 3 de setembro**.
180. Não há no entanto uma total coincidência entre as entidades que relevam para o cálculo da dívida total e as entidades cujos orçamentos devem figurar como orçamentos anexos ao orçamento municipal e as entidades que devem integrar o perímetro de consolidação dos grupos municipais.
181. **Os artigos 46º, 54º e 75º da Lei nº 73/2013, de 3 de setembro** não coincidem totalmente. O conceito de dívida total é mais abrangente em termos de entidades que relevam para o respetivo cálculo do que o previsto na anterior Lei das Finanças Locais de 2007 para o cômputo do *endividamento líquido*. *Se as empresas locais continuam a relevar na medida em as respetivas contas estejam desequilibradas, nos termos do artigo 40º da Lei nº 50/2012, de 31 de agosto, agora entram também as empresas participadas, fundações, associações de direito privado e as cooperativas e todas as entidades em relação às quais independentemente da sua natureza e forma jurídica se verifique uma a existência ou a presunção de controlo*.
182. E é mais direcionado ao apuramento do total da dívida financeira, administrativa ou comercial das entidades previstas no **artigo 54º da Lei nº 73/2013, de 3 de setembro**, não se apurando através de uma diferença entre **ativos financeiros e passivos como estava previsto na anterior Lei nº 2/2007 de 15 de janeiro**.
183. O que manifestamente diminui a capacidade de alguma manipulação que a anterior **Lei das Finanças Locais** permitia através de operações patrimoniais de investimento e de capital, entre os municípios e as empresas locais por forma a valorizar excessivamente e de forma desproporcionada e pouco prudente os ativos das empresas e assim aumentar ficticiamente a capacidade de endividamento dos municípios.
184. As empresas locais foram muitas vezes utilizadas como veículo para verdadeiras manipulações contabilísticas. Não quer dizer que seja completamente impossível mas será mais difícil. Por outro verifica-se, o alargamento às entidades participadas ou em que haja posição de controlo, a fundações, associações de direito privado ou cooperativas.
185. O padrão de aferição é agora, nos termos do **artigo 52º, nº1 da Lei nº 73/2013 de 3 de setembro**, sempre o valor da receita corrente líquida cobrada nos três

exercícios anteriores. Valor esse **difficilmente manipulável**, na medida em que assenta em valores de execução registados nas contas finais individuais e consolidadas devidamente certificadas por auditores externos.

186. Mas a dúvida que se coloca é de saber se o valor de receita diz respeito apenas a receita dos **municípios, ou se abrange receita das entidades previstas no artigo 54º, nº 1 da Lei nº 73 /2013, de 3 de setembro**. Dúvida essa que mais se adensa quando essas entidades não dispõem de contabilidade orçamental, e os seus orçamentos são estruturados por **custos e proveitos (hoje rendimentos e recebimentos numa ótica de tesouraria) e não por receitas e despesa, de acordo com o código de classificação económica das despesas e das receitas**, não se lhes aplicando o **POCAL**, mas sim o **SNC**, ou o **SNCESFL**.
187. É uma dúvida que não foi esclarecida pela **Lei nº 83-C/2013 de 31 de dezembro, Lei do Orçamento do Estado para 2014**.
188. A DGAL deverá no exercício das suas competências proceder ao cálculo e ao controlo dos limites de dívida total informando para o efeito cada município e dos limites em concreto e dos métodos de cálculo utilizados quando haja em concreto alguma das **entidades previstas no artigo 54º da Lei nº 73/2013, de 3 setembro que relevem para o cálculo da dívida total dos municípios**.
189. O conceito de receita líquida aplicada às entidades reclassificadas do setor local previstas no **artigo 54º da Lei nº 73/2013, de 3 de setembro** utilizado, em sentido impróprio e carecerá de uma densificação técnica por órgãos especializados em contabilidade do setor público, a saber a **Comissão de Normalização Contabilística**, onde têm assento a **DGAL**, a **Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas** e a **Ordem dos Revisores Oficiais de Contas** e representantes das faculdades de gestão ou institutos de contabilidade. Esta densificação deve ser feita por especialistas com competência e autoridade normativa e não por burocratas.
190. O que suscita o problema de saber, o que nestes casos se deve entender por receita corrente líquida cobrada nos três exercícios anteriores. Talvez o decreto-lei previsto no **artigo 47º da Lei nº 73/2013, de 3 setembro** ou Decreto-Lei de execução orçamental possam resolver este problema. Trata-se de erros frequentes em legislação da contabilidade pública, em que se usam expressões com pouco rigor técnico e contabilístico quando aplicada a entidades de natureza empresarial, fundacional ou associativas de natureza pública submetidas ao **SNC** ou ao **SNCESFL**.
191. É imperioso que os **Municípios** saibam de forma clara e precisa qual é o referencial em termos de receita líquida nos últimos três anos que permita calcular a dívida total nos termos acima enunciados.
192. A falta de clareza da lei e dos conceitos operacionais utilizados pelo legislador não ajudam neste caso o intérprete e o aplicador do Direito.
193. As normas jurídicas de direito financeiro público local devem assegurar a segurança, a certeza jurídica, a transparência e a conformidade uniforme e

homogénea com as vinculações da estabilidade orçamental e da sustentabilidade das finanças públicas e *Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais*.

194. E devem concretizar de forma igual a sujeição das entidades públicas reclassificadas da administração central, regional e local após critérios de reclassificação e à sua sujeição a uma disciplina uniforme dessas entidades reclassificadas a normas de disciplina orçamental, ainda que simplificada, mesmo que estejam submetidas a uma disciplina de direito privado e a sistemas contabilísticos do setor privado empresarial ou não lucrativo.
195. O conceito de operações orçamentais previsto no **artigo 52º, quando aplicável às entidades previstas no artigo 54º**, não deixa de suscitar perplexidades. Na medida em que estas entidades não dispõem de orçamentos limitativos, estruturados, nos termos do **POCAL**, em **códigos de classificação económica das despesas e das receitas**. Estas entidades estão sujeitas ao SNC. Importa estudar do ponto de vista técnico os conceitos de pagamentos e de recebimentos e a sua articulação com os conceitos de custos e proveitos.
196. E não dispõem de contabilidade orçamental simplificada, tal como a prevista no **Decreto-Lei nº 36/2013, de 11 de março**, para as entidades públicas reclassificadas pela autoridade estatística nacional, nos termos do **Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais** e integradas no **Orçamento do Estado**, como **fundos e serviços autónomos**, nos termos do artigo 2º nº 5 da **Lei do Enquadramento Orçamental**, na versão resultante da republicação operada pela **Lei nº 37/2013, de 14 de junho**.
197. Não se pode por isso em bom rigor falar em operações orçamentais. Só no caso dos municípios, das entidades intermunicipais e das entidades públicas associativas locais e serviços municipalizados ou intermunicipalizados é possível falar **em operações orçamentais com carácter homogéneo**. O mesmo não se pode dizer em relação às entidades do **artigo 54º**.
198. De qualquer forma para efeitos do **conceito de dívida total do município, nela se incluído a dívida financeira, comercial e ou administrativa** destas entidades do **artigo 54º**, relevam os contratos de locação financeira e de quaisquer outras formas de endividamento, por iniciativa dos municípios, os empréstimos contraídos pelas empresas locais, nos termos do **artigo 41º da Lei nº 50/2012, de 31 de agosto**, junto de instituições financeiras, bem como todos os restantes débitos a terceiros decorrentes de operações orçamentais.
199. Mais uma vez esta expressão operações orçamentais aqui utilizada é equívoca é infeliz. Sabido que as entidades do **artigo 54º da Lei nº 73/2013, de 3 de setembro**, à exceção dos serviços municipalizados, não dispõem de contabilidade orçamental.
200. Face ao disposto no **artigo 52º, nº 1 da Lei nº 73/2013, de 3 de setembro**, não pode deixar de entender-se que **estão abrangidas a dívida pública, a dívida comercial e a dívida administrativa**. É esta aliás a interpretação conforme ao **Regulamento (EU) nº 549/2013, do Parlamento Europeu e do Conselho, de**



**21 de maio, relativo ao sistema europeu de contas nacionais e regionais publicado no Jornal Oficial da EU L174, de 26 /6/2013.**

201. De qualquer forma para efeitos de controlo pela DGAL estas entidades do **artigo 54º da Lei 73/2013, de 3 de setembro** estão também obrigadas a especiais deveres de informação financeira relativa a instrumentos de gestão previsional, de prestação de contas anuais individuais e consolidadas, quadro de programação orçamental plurianual, das contas mensais, com sanções decorrentes do seu incumprimento, para efeito do controlo integrada da dívida total. É o que resulta do disposto no **artigo 78º da Lei nº 73/2013 de, 3 de setembro**.
202. Para efeitos do controlo da dívida pública há um especial dever de informação que recai sobre os municípios, entidades, intermunicipais ou entidades públicas associativas ou sobre as entidades reclassificadas do **artigo 54º, nº1 da Lei nº 73/2013, de 3 de setembro**.
203. O controlo da observância da dívida total será em devido tempo levado a cabo pelo Tribunal de Contas.
204. **Em primeiro lugar**, em sede de fiscalização prévia, quando sejam lhe sejam submetidos atos dos quais resulte o aumento da dívida pública fundada das autarquias locais, das entidades intermunicipais e das entidades públicas associativas locais. Não posso por agora antecipar-me a qual será o critério interpretativo a adotar pela **1ª Secção do Tribunal de Contas**.
205. **Em segundo lugar**, em sede de revisão das **Instruções em vigor** relativas à organização e documentação das contas das autarquias locais e entidades equiparadas abrangidas pelo POCAL (**Resolução nº 4/2001-2ª Secção e Resolução nº 6/2013 – 2ª Secção**) adaptando-as à **Lei nº 73 /2013, de 3 de setembro**.
206. E por forma abranger as normas relativas à elaboração e execução dos orçamentos municipais, e seus anexos incluindo regras e princípios orçamentais, dívida total e regime de endividamento público de curto, médio e longo prazo, regime de alertas precoces, regimes de saneamento financeiro e de recuperação financeira, intervenção do **Fundo de Apoio Municipal, e do Fundo de Regularização Municipal**, contabilidade de compromissos e de pagamentos atrasados, prestação de contas individuais e de contas consolidadas dos grupos autárquicos.
207. **Em terceiro lugar**, após a prestação das contas de 2014 em sede de verificação de contas e de auditoria.
208. Hoje o dever de prestar contas, por direito certo no setor local, é uma atividade complexa e exigente, poligonal no quadro de uma administração pluralista, sujeitas a regimes e de direito público e de direito privado, a sistemas contabilísticos diferenciados mas com a prevalência da substância das operações sobre a forma.

209. As vinculações externas das finanças públicas e as garantias constitucionais autonomia do poder local geram tensões. A gestão pública local além de legal e regular deve ser conforme aos princípios da economia, da eficácia e da eficiência.
210. O Estado de Direito e democracia representativa exigem que a prestação de contas dos que exercem cargos públicos, mesmo que investidos pelo sufrágio popular e gozem de prerrogativas de autonomia esteja associada à responsabilidade dos eleitos locais perante os cidadãos, as assembleias representativas, os auditores externos, o Tribunal de Contas e perante as instâncias supranacionais da União Europeia.
211. Ou seja os eleitos locais e os gestores do setor local tem o dever de demonstrar que a gestão dos recursos públicos que lhes foi confiada é conforme aos princípios da juridicidade e às normas jurídicas em vigor em Portugal, no quadro da união económica e monetária, aos princípios e normas de contabilidade aplicáveis e aos princípios da boa gestão de acordo com os indicadores de economia, de eficácia e eficiência que sejam fixados imperativamente pelas autoridades orçamentais ou pelas instâncias da União Europeia.
212. Nestes termos incube-lhes o dever de demonstrar que as contas prestadas ao Tribunal de Contas são sinceras e fiáveis.
213. O que significa que têm o dever de demonstrar que as contas refletem de forma adequada e apropriada:
- a) a respetiva execução orçamental, de acordo com os fins para que foram votados os créditos orçamentais e autorizada a cobrança de impostos e taxas e contraídos os empréstimos dentro dos limites da dívida total e de endividamento de curto, médio e longo prazo, no âmbito das respetivas atribuições e competências, e de acordo com as leis de enquadramento orçamental aplicáveis e com as vinculações da estabilidade orçamental e da sustentabilidade das finanças publicas locais, independentemente da forma natureza jurídica da entidades contabilísticas;
  - b) a situação financeira e patrimonial de cada entidade contabilística e do respetivo grupo público autárquico, de acordo com os princípios de contabilidade aplicáveis;
214. Têm ainda os eleitos locais e os gestores do setor local o dever de demonstrar que adotaram os adequados sistemas de controlo interno e de monitorização da função acionista, em ordem a assegurar que as contas sejam sinceras e fiáveis e a prevenir situações de risco *financeiro imponderado e imprudente para o erário publico e de inobservância das vinculações da estabilidade orçamental e da sustentabilidade das finanças públicas.*
215. Cabendo-lhes ainda o dever de demonstrar que as respetivas transações se acham legais e regulares e regulares e conformes aos princípios de uma boa gestão, rigorosa e prudente dos dinheiros e valores públicos que lhes estão confiados, pelo voto popular.

216. Permitam-me que conclua.
217. A autonomia do poder local e do setor local hoje em Portugal no contexto da união económica e monetária e da situação financeira do País exige o respeito das vinculações da estabilidade orçamental que decorrem de instrumentos jurídicos de valor para-constitucional que Portugal subscreveu, aprovou e ratificou, com eficácia direta na Ordem Jurídica, no respeito pelos princípios fundamentais do Estado de Direito. **(artigo 8º, nº 4 da CRP).**
218. E exige uma gestão rigorosa e prudente dos recursos públicos, com sentido de «*accountability*», de «*responsiveness*», de «*transparency*» e de «*good governance*».
219. *Cabe ao Tribunal de Contas assegurar que esses princípios sejam observados e julgar as responsabilidades jurídicas por infrações financeiras que resultem da violação daqueles princípios espelhados nas normas jurídicas aplicáveis ao poder local e ao setor local*

Ferreira do Zêzere, 25 de Janeiro,

Ernesto Cunha