

OS TRIBUNAIS DE CONTAS E O SISTEMA DE CONTROLO INTERNO: O SISTEMA NACIONAL DE CONTROLO FINANCEIRO EM PORTUGAL¹

Alfredo José de Sousa²

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

Introdução

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

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

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

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

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

1. Texto elaborado pelo Tribunal de Contas português para o III Encontro dos Tribunais de Contas da "Comunidade dos Países de Língua Portuguesa", Maputo, Outubro, 1997.
2. Conselheiro Presidente do Tribunal de Contas Português.

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

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

Naturalmente que se a gestão das actividades é baseada em níveis de competências e no estabelecimento de interações, também o respectivo controlo (que deverá acompanhar a gestão) deverá não só ter em conta a constituição e funcionamento dos sistemas que examina como também ele próprio organizar-se em moldes sistémicos.

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

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

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

"Conjunto dos elementos da entidade, ligados entre si, para alcançar um objectivo/objetivo. Um sistema inclui as informações recebidas, as operações realizadas, os recursos utilizados para a execução dessas operações, os resultados, bem como os seus efeitos sobre o exterior. Por outro lado, inclui a organização que orienta todos os elementos para garantir os resultados previstos."³

3. Tribunal de Contas, *Manual de Auditoria e de Procedimentos*, Anexo I (Glossário), p. 27.

1. A Relevância da Articulação do Controlo Financeiro Interno com o Controlo Financeiro Externo

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

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

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

Do ponto de vista dos órgãos ou das formas orgânicas, pode falar-se de controlo interno ou de controlo externo do Estado. No primeiro caso, o controlo é exercido por órgãos dependentes do Governo e/ou da Administração Pública. No segundo caso, por órgãos deles independentes.

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

Assim, controlo interno é o "conjunto dos processos e meios que permitem respeitar o orçamento e os regulamentos em vigor, salvaguardar os activos/ativos, assegurar a validade e autenticidade dos registos/registros contabilísticos/contábeis e facilitar as decisões de gestão, especialmente através da colocação à disposição, no momento oportuno, da informação financeira."⁴

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

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

"Conjunto constituído pela organização interna, pelos procedimentos e/ou pelas práticas que permitem à entidade alcançar os seus objectivos/objectivos".⁵

Consideram-se incluídos em tais sistemas:

4. Tribunal de Contas, *Manual de Auditoria e de Procedimentos*, Anexo I (Glossário), p. 11.

5. Idem, p. 28.

- os sistemas de planeamento/planejamento que permitem preparar as decisões políticas ou administrativas;

- os sistemas de execução que permitem transmitir ordens dos órgãos de gestão superior da organização até aos níveis inferiores, com indicação da divisão de responsabilidades;

- os sistemas de controlo/controle (s) interno (s) que permitem verificar, por intermédio de um conjunto de procedimentos e práticas, se a entidade funciona em conformidade com os princípios de controlo/controle(s) interno (s).

Quanto ao controlo externo, é definido no mesmo Manual como a "fiscalização realizada por um organismo externo, independente da entidade fiscalizada".⁶

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

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

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

Ora, como tem sido sublinhado nos vários Congressos da Organização mundial dos Tribunais de Contas e órgãos congéneres - Intosai (International Organisation of Supreme Audit Institutions), são estas características (que fundamentam um controlo externo autenticamente independente) que os Tribunais de Contas e Órgãos Congéneres apresentam com vantagem relativamente a quaisquer outros órgãos de controlo.

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

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

Será então necessário assegurar a racionalidade e a eficácia do controlo nacional, através da complementaridade das acções desenvolvidas pela generalidade

6. Idem, *Ibidem*.

dos órgãos e serviços de controlo, tanto externo como interno, sem prejuízo, é claro, da sua própria natureza e das finalidades específicas.

2. Estrutura e Competências das Instituições de Controlo Financeiro Interno em Portugal

É fundamental, conforme vimos, que qualquer actividade de gestão, seja ela pública ou privada, seja acompanhada por um sistema de controlo, isto é, por um conjunto de procedimentos, técnicas e métodos que, de forma eficaz e eficiente, forneçam a informação adequada sobre o modo como as respectivas organizações funcionam.

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

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

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

Em Portugal, a recente transformação de que foi objecto o sistema orçamental e da contabilidade pública veio introduzir uma mudança estrutural ao nível dos processos de decisão administrativa e financeira, de acordo com o princípio constitucional da desconcentração, o que determinou a definição de um sistema de controlo e responsabilização compatível e coerente. A circunstância de passarem a

dispor de maior autonomia na gestão dos seus recursos fez com que o sistema de controlo passasse, também ele, a orientar-se por critérios de economicidade, eficácia e eficiência, ultrapassando-se, deste modo, o limite da verificação da mera conformidade legal e regularidade financeira. É assim que, perante a necessidade de conciliar as exigências de maior autonomia da Administração Pública com as necessidades decorrentes de um rigoroso controlo, se instituiu um novo sistema de controlo de gestão.

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

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

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

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

No mesmo plano se situa o controlo a exercer pela Direcção Geral do Orçamento. Esta Direcção-Geral - serviço integrado no Ministério das Finanças - superintende na elaboração e execução do Orçamento do Estado e na contabilidade do Estado e desempenha uma importante função de controlo, garantindo a regularidade e a economia respectivas da execução orçamental. No âmbito específico desta sua actividade, a Direcção-Geral do Orçamento exerce um controlo sistemático sucessivo da gestão orçamental que compreende, para além da fiscalização da conformidade legal e regularidade financeira das despesas efectuadas, a análise e a avaliação da boa gestão financeira.⁷ Sobre os serviços fiscalizados recai um especial dever de colaboração para com a entidade

7. Cfr. Arts.º 10º e 11º da Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro; art.º 53º do Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho.

fiscalizadora, indispensável à plena efectivação do controlo que se pretende eficaz da gestão orçamental.

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

Na qualidade de órgão essencial na defesa da legalidade e regularidade financeira e na promoção da boa gestão financeira, a Inspeção-Geral de Finanças foi ainda incumbida de assegurar as relações com o Tribunal de Contas e uma ligação funcional com as inspeções-gerais sectoriais e outros órgãos de controlo nacionais e comunitários, tendo em vista garantir a racionalidade e complementaridade das intervenções e conferir natureza sistémica ao controlo⁸.

A este quadro geral de controlo interno acresce o sistema nacional de controlo do Quadro Comunitário de Apoio (QCA)⁹ - aprovado na sequência da produção de nova regulamentação comunitária em matéria de fundos comunitários de apoio ao desenvolvimento estrutural - definido como sistema de controlo específico no qual surgem reforçadas as funções de avaliação e controlo sobre a utilização destes recursos comunitários.

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

O controlo financeiro de alto nível é assegurado pela Inspeção-Geral de Finanças que abrange, nomeadamente, a avaliação dos sistemas de controlo existentes, bem como a promoção de acções de articulação entre as diferentes entidades com responsabilidades no sistema de controlo¹⁰.

O controlo de segundo nível é assegurado pelos interlocutores e órgãos de inspeção e controlo das entidades públicas com intervenção nos fundos comunitários, abrangendo a análise e avaliação do sistema de controlo de primeiro nível e, sempre que se revele necessário para testar a eficácia deste, o controlo sobre os beneficiários finais¹¹. Relativamente ao controlo de primeiro nível, ele é assegurado pelos órgãos de gestão e entidades gestoras dos Fundos. Este sistema de controlo abrange o controlo prévio e concomitante das decisões

8. Al. j) do n.º 3 do art.º 12º do Decreto-Lei n.º 158/96, de 3 de Setembro.

9. Instituído pelo Decreto-Lei n.º 99/94, de 19 de Abril.

10. N.º 2 do art.º 37º do Decreto-Lei n.º 99/94.

11. N.º 3 do art.º 37º do Decreto-Lei n.º 99/94.

tomadas pelos órgãos de gestão e o controlo sobre os beneficiários finais.¹² O sistema de controlo do QCA é completado por um sistema de auditorias externas.

3. Estrutura e Competências do Tribunal de Contas Português, em Especial a Competência de Controlo da Fiabilidade dos Sistemas de Controlo Interno

I - O movimento teórico-técnico, que há vários anos e em vários *fora*, principalmente internacionais, como os congressos da Intosai, EUROSAI, OLACEFS, etc., vem advogando a necessidade de as ISC, articularem a sua função de controlo financeiro com a mesma função que é desenvolvida por diversos órgãos/serviços integrados nas entidades sujeitas aos seus poderes de controlo financeiro, levaram o legislador português, a introduzir na nova Lei de organização e processo do Tribunal de Contas (Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto, designadamente artigos 11º, n.º 3 e 12º), um mecanismo que permita a articulação entre estes dois sistemas de controlo financeiro das contas e da situação patrimonial pública.

As vantagens desta articulação de funções, como acima se referiu são múltiplas, desde logo, a maior racionalidade e eficácia do exercício das funções de controlo financeiro, com consequentes ganhos ao nível da redução de custos, ao se eliminar, designadamente, a duplicação de procedimentos de controlo. Para tanto, necessário se torna proceder à harmonização de critérios de controlo, interno e externo, situação que a nova Lei, conforme se analisará, veio prever expressamente.

II - Ao lado desta articulação do exercício das funções de controlo financeiro externo com as de controlo financeiro interno, e por causa dela, o legislador atribuiu ao Tribunal de Contas, enquanto instituição suprema de controlo externo das contas públicas, uma competência complementar, consistente na possibilidade de este Tribunal apreciar a organização, o funcionamento e a fiabilidade e consequentemente a adequabilidade dos sistemas de controlo interno existentes nas entidades sujeitas à sua jurisdição e como tal, aos seus poderes de controlo financeiro (vide o artigo 5º, n.º 1 alínea f), *in fine*, da Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto).

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

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

Assim, encontramos como critério de dispensa de fiscalização prévia, a fiabilidade do sistema de controlo interno da entidade dispensada, deste tipo de fiscalização, verificado em auditoria realizada pelo Tribunal, constituindo

12. N.º 5 do art.º 37º do Decreto-Lei n.º 99/94.

fundamento de revogação de tal dispensa, a falta dessa fiabilidade verificada do mesmo modo (cf. o n.º 1 alínea a) e o n.º 2 do artigo 38.º da Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto).

Nos casos de cessação permanente do regime de fiscalização prévia a que se refere o n.º 3 do artigo 48.º da citada Lei, um dos critérios legais, que permitem ao Tribunal, por resolução do seu plenário geral, determinar a aplicação de tal regime a certa entidade, é justamente a existência nessa entidade de um sistema de controlo interno seguro e fiável.

Complementarmente do regime substitutivo da fiscalização prévia a que nos reportamos, faz parte, para além de outros mecanismos de controlo, a inspecção regular pelo Tribunal de Contas dos serviços de controlo interno da entidade em causa, os quais devem obediência às instruções sobre controlo interno prévio aprovadas pela 1.ª Secção deste Tribunal (vide o n.º 3 do artigo 48.º da Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto).

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

Nesta sede, a avaliação destes sistemas desempenha a mesma função que em sede de fiscalização prévia, isto é, constitui um critério de fundamentação da dispensa de controlo sucessivo, para as entidades que apresentem sistemas de controlo interno fiáveis, isto é, que garantam ao Tribunal de Contas que a sua função fiscalizadora fica assegurada por intermédio da actuação dos serviços de controlo interno da entidade sujeita à sua fiscalização (vide respectivamente, os artigos 50.º, 54.º ns.º 1 alínea b) e 2, 49.º n.º 1 alínea b) e 51.º n.º 4, todos da Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto).

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

Por outro lado, os meios colocados ao dispor do Tribunal para avaliar a fiabilidade dos sistemas de controlo interno, são a realização de auditorias, a estes serviços ou organismos, dispondo para a sua realização de todas as prerrogativas de que dispõe para a realização de qualquer auditoria nos termos gerais.

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

Neste domínio, pode ainda o Tribunal, tal como sucede aliás, em sede de fiscalização sucessiva, dirigir ao Parlamento, no primeiro caso, e aos serviços responsáveis, no segundo, recomendações, em ordem a que sejam adoptadas medidas conducentes à eliminação das deficiências detectadas, designadamente, de

organização e funcionamento dos serviços, onde se incluem, naturalmente, os serviços de controlo financeiro interno (vide os n.ºs 2 e 3 do artigo 41º, o artigo 42º designadamente o seu n.º 3 e a alínea i), do n.º 3 do artigo 54º da Lei nº 98/97, de 26 de Agosto).

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

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

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

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

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

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

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

É de notar aliás, que em diploma recente (Decreto-Lei n.º 26-A/96, de 27 de Março), as sociedades de capitais exclusivamente públicos, deixaram de dispor de Conselho Fiscal para passarem a dispor apenas de um Revisor Oficial de Contas, como Fiscal Único.

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

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

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

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

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

A solução aceitável é colocar a entidade que exerce o controlo interno, na dependência da entidade que exerce o controlo externo, sempre que com ela deva colaborar, solução que encontramos expressamente prevista, quer na alínea a) do n.º 3 do artigo 42º quer na alínea c) do n.º 2 do artigo 12º da Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto, transformando, pelo menos em certas circunstâncias e relativamente a certas acções de controlo financeiro, os órgãos/serviços de controlo interno em verdadeiros braços da instituição que exerce as funções de controlo externo.

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

I - O n.º 3 do artigo 11º da Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto, vem prever que, as acções de controlo do Tribunal de Contas, se inserem num sistema tanto nacional como comunitário, em cuja estrutura e funcionamento têm lugar de relevo os órgãos e departamentos de controlo interno, em particular as inspecções e auditorias dos ministérios e serviços autónomos, cabendo ao presidente do Tribunal promover as acções necessárias ao intercâmbio, coordenação de critérios e conjugação de esforços entre todas as entidades encarregadas do controlo financeiro, sem prejuízo da independência do Tribunal e das dependências hierárquicas e funcionais dos serviços de controlo interno.

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

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

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

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

Note-se que este dever, contem um conteúdo idêntico ao do dever geral de coadjuvação do Tribunal de Contas, constante do n.º 2 do artigo 10º da Lei n.º 98/97, em análise, que impende sobre todas as entidades sujeitas à jurisdição deste Tribunal, embora nos pareça a um tempo mais restritivo, na medida em que depende de decisão do ministro ou do órgão com competência para apreciar os relatórios das acções desenvolvidas pelo serviço de controlo interno em causa, embora, em virtude da sua maior especialização, tenham que concretizar as situações de facto ou de direito integradoras de eventuais infracções financeiras.

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

Temos aqui, como acima referimos, um reflexo da actuação dos serviços de controlo financeiro interno, como "braços", da entidade encarregada do controlo financeiro externo, sendo, portanto, natural, que os critérios e objectivos fixados pela ISC devam prevalecer sobre os critérios e objectivos normalmente seguidos pelo serviço de controlo interno, quando realiza, por iniciativa própria, acções da mesma natureza. Sendo igualmente um dos casos em que a independência da Instituição Superior de Controlo, terá que prevalecer sobre as dependências hierárquicas e funcionais do serviço de controlo interno em causa (vide o n.º 2 do artigo 12º da Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto).

II - A forma como o Presidente do Tribunal de Contas vai exercer as competências que a Lei lhe confere nesta matéria, depara com alguns problemas, decorrentes da interpretação sistemática do n.º 3 do artigo 11º, em conjugação com os n.ºs 1 e 3 do artigo 12º da Lei n.º 98/97, em análise.

Com efeito, cabe ao Presidente do Tribunal de Contas, promover as acções necessárias ao intercâmbio, coordenação de critérios e conjugação de esforços entre todas as entidades encarregadas do controlo financeiro, nas quais se incluem, como decorre do n.º 1 do artigo 12º, aquelas que exercem tal controlo sobre as entidades que integram o Sector Empresarial do Estado.

No entanto, temos que distinguir uma coordenação de esforços e de intercâmbio e coordenação de critérios de controlo financeiro, em termos mais amplos e de contornos legais mais difusos (resultante do n.º 3 do artigo 11º, da referida Lei n.º 98/97), com uma coordenação mais restrita, cujo regime jurídico resulta do n.º 3 do artigo 12º da mesma Lei.

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

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

Estes órgãos de controlo interno ficam sujeitos ao dever especial de colaboração para com o Tribunal de Contas, nos termos e com o conteúdo acima referido (artigo 12º n.ºs 1 e 2, da Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto). Quanto ao intercâmbio e coordenação de critérios de controlo financeiro e à conjugação de esforços entre estas entidades e o Tribunal, a que se refere o já citado nº 3 do artigo 11º, da Lei nº 98/97, terá que ser efectuada, através de uma estrutura não definida expressamente pelo legislador, sendo que, no entanto, o Presidente, em obediência ao princípio segundo o qual, quem pode os fins pode os meios, poderá, mediante proposta ao plenário geral do Tribunal, fazer aprovar as instruções dirigidas às entidades ou órgãos de controlo interno em causa, que se mostrem necessárias à prossecução das suas competências ou propor as medidas legislativas e administrativas, consideradas necessárias ao exercício das mesmas competências (vide respectivamente, os artigos 74º n.º 1 alíneas c) e n), 75º alínea d) e 6º alíneas b) e d), da Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto).

5. Conclusões

1. Destaca-se a relevância da necessidade de articulação entre as ópticas de controlo financeiro externo e interno, consubstanciada na organização de sistemas nacionais de controlo.

2. Tais sistemas deverão ser baseados na complementaridade das acções desenvolvidas pela generalidade dos órgãos e serviços de controlo, tanto externo como interno, sem prejuízo da sua própria natureza e finalidades específicas, com o objectivo de ser assegurada a racionalidade e a eficácia do controlo nacional.

3. A articulação dos sistemas de controlo financeiro interno com os sistemas de controlo financeiro externo constitui um mecanismo por excelência para assegurar a selectividade e flexibilidade do controlo financeiro externo, assim como para a racionalização de todo o sistema nacional de controlo financeiro.

6. Recomendações

1. No sentido de assegurar uma actividade de controlo externo autenticamente independente, entende-se que as Instituições Superiores de Controlo (Tribunais de Contas e organismos congéneres) deverão manter um estatuto de independência relativamente ao conjunto da Administração Pública, consubstanciado, por exemplo, na sua capacidade de autogoverno e de estabelecer os seus planos de acção sem possibilidade de ingerência de outros órgãos.

2. As estruturas de coordenação entre os vários intervenientes no sistema nacional de controlo financeiro deverão ser estáveis e ter no seu vértice a entidade suprema responsável pelo controlo financeiro externo, pois a sua independência assegura uma maior credibilidade e eficácia ou certeza de correcção no exercício da função de controlo financeiro, cometida às entidades que o integram.