

A Conta Geral do Estado: A Administração Central e as reservas do Tribunal de Contas no Parecer de 2014

Rui Marques

Mestre em Direito e Economia, pela Faculdade de Direito de Lisboa
Membro do Conselho Económico e Social [2003-2009]

Joaquim Miranda Sarmiento

PHD in Finance (Tilburg), Professor Auxiliar de Finanças no ISEG

1. Em jeito de Prólogo

Parece obrigatório começar qualquer trabalho de estudo ou investigação ressaltando a importância ou transcendência do tema eleito. Todavia, acreditamos que, tratando-se da *Conta Geral do Estado*, tal nos exonera, ainda que em parte, desta necessidade. A transparência das contas públicas, com a inerente prestação a cargo por quem tem competência para a execução do Orçamento do Estado, ante o Parlamento, que em nome dos representados (cidadãos), outorgara a autorização para a cobrança de receitas e realização de despesas pelo Estado, situa-se no âmago de um Estado de Direito Democrático, onde se alicerça a coesão social e a confiança dos mesmos cidadãos.

Este artigo visa analisar a elaboração e composição da Conta Geral do Estado, bem como do processo orçamental que conduz à sua elaboração. Adicionalmente, procuraremos realçar as várias reservas e limitações apontadas pelo Tribunal de Contas

no seu Parecer da Conta Geral do Estado de 2014.

Assim, os Capítulos 2 e 3 apresentam o processo orçamental que conduz à Conta Geral do Estado, em particular as Grandes Opções do Plano e o Orçamento do Estado. A análise à estrutura e organização da Conta Geral do Estado e ao Parecer de 2014 é realizada nos Capítulos 4 e 5, respetivamente, sendo as conclusões elencadas no Capítulo 6.

2. As Grandes Opções do Plano

As Grandes Opções do Plano iniciam o processo orçamental, enquadrando e modelando a elaboração do Orçamento (artigo 105.º, n.º 2)¹. Mais concretamente com a apresentação, pelo Governo, na Assembleia da República, da proposta de *Lei das Grandes Opções em Matéria de Planeamento e da Programação Orçamental Plurianual* (Lei das Grandes Opções)², de âmbito nacional³ (tal como a Lei do Orçamento do Estado)⁴, juntamente com a actualização anual do *Programa de Estabilidade*⁵ - artigo 32.º, da LEO. Acompanhada de relatórios que a fundamentem e aprovada pela Assembleia da República, nos termos dos artigos 91.º, n.º 2 e 161.º, alínea g), da Constituição. Existem dois momentos-chaves no processo do Semestre Europeu: Abril, em que os Estados-Membros entregam os seus Programas de Estabilidade para o triénio seguinte, e Outubro, em que entregam os seus Orçamentos para o ano seguinte. Assim, o processo orçamental passa a ter duas fases, ligadas a estas datas-chave do Semestre Europeu: a atualização do Programa de Estabilidade, acompanhada das Propostas de

¹ O Orçamento não só terá que seguir o estabelecido nas Grandes Opções do Plano, como atender às obrigações decorrentes de lei ou de contrato.

² As Grandes Opções do Plano para 2016-2019 foram aprovadas pela Lei n.º 7-B/2016, de 30 de Março.

³ Distintamente dos planos locais (artigo 237.º).

⁴ O Orçamento do Estado para 2016 foi aprovado pela Lei n.º 7-A/2016, de 31 de Março.

⁵ Cada Estado membro da zona euro elabora um programa de estabilidade. Com base neste documento, a Comissão Europeia e o ECOFIN (Conselho dos Ministros das Finanças da União Europeia) avaliam se tal Estado está no bom caminho para atingir os seus objectivos orçamentais de médio prazo, pela análise do saldo estrutural e do valor de referência para as despesas.

Grandes Opções do Plano ⁶ e de Quadro Orçamental Plurianual ⁷, a 15 de Abril (data indicada no artigo 33.º, da Lei 151/2015, de 11 de Setembro, que aprovou a actual Lei de Enquadramento Orçamental), e a entrega à Assembleia da República da Proposta de Lei do Orçamento do Estado para o ano seguinte, a 1 de outubro.

O artigo 32.º da nova Lei de Enquadramento Orçamental indica que o processo orçamental se inicia com a apresentação pelo Governo à Assembleia da República destes dois documentos (a atualização anual do Programa de Estabilidade e a Proposta de Lei das Grandes Opções em Matéria de Planeamento e da Programação Orçamental Plurianual)⁸.

A Proposta de Lei é apresentada à Assembleia da República, pelo Governo, até ao dia 15 de Abril, acompanhada de nota explicativa que a fundamente, devendo conter a justificação das opções de política económica assumidas e a sua compatibilização com os objectivos de política orçamental. No prazo de 30 dias a contar da data da apresentação da proposta, a Assembleia da República aprova a Lei das Grandes Opções. Sendo esta estruturada em duas partes: a) identificação e planeamento das opções de política económica; b) programação orçamental plurianual, para os subsectores da Administração Central e Segurança Social (artigo 34.º, da LEO).

Pela Lei das Grandes Opções são enquadrados os orçamentos dos serviços e das entidades que compõem os subsectores da Administração Central e da Segurança Social,

⁶ Recorde-se que as Grandes Opções do Plano têm uma obrigatoriedade que decorre da Constituição, devendo ter uma vigência de acordo com a legislatura em curso, pelo que, após a entrega pela primeira vez das Grandes Opções do Plano pelo Governo, as entregas posteriores (dentro dessa legislatura), são, na realidade, atualizações do plano plurianual apresentado no primeiro ano da legislatura em causa.

⁷ Conforme refere o CONSELHO DAS FINANÇAS PÚBLICAS (2015): «Trata-se de uma alteração fundamental que deverá finalmente atribuir à Lei das Grandes Opções o sentido que lhe faltava, ao ignorar o financiamento das políticas que enunciava. Ao pôr de parte a restrição financeira escusava-se a calcular o custo de oportunidade das diferentes escolhas, o que equivalia a torná-la num simples repertório de intenções» (“Finanças Públicas: Situação e Condicionantes 2015-2019”, Lisboa, 2015).

⁸ A proposta de Lei das Grandes Opções do Plano e a Proposta de Lei do Orçamento do Estado são apresentadas à Assembleia da República ao abrigo da alínea d), do n.º 1, do artigo 197.º da Constituição, nos prazos legalmente fixados, devendo ser examinadas e votadas nos prazos previstos no regimento da Assembleia da República.

que integram os programas orçamentais (artigo 14.º, n.º 2). Integrando, para além de um articulado e de demonstrações orçamentais e financeiras, os *mapas contabilísticos*. Nestes, a inscrição das despesas e das receitas tem em consideração os limites de despesas e as projecções de receitas, previstos na Lei das Grandes Opções – artigo 44.º, n.º 1, alínea b).

A proposta de Lei das Grandes Opções, na sua elaboração, tem a participação da sociedade civil, através dos representantes das organizações representativas dos trabalhadores, das actividades económicas e das famílias, com assento no *Conselho Económico e Social*, órgão de consulta e concertação no domínio das políticas económica e social (artigo 92.º, n.º 1, da Constituição).

Tenha-se presente que a matéria do regime dos planos de desenvolvimento económico e social inscreve-se na exclusiva competência legislativa da Assembleia da República, salvo autorização ao Governo [(artigo 165.º, n.º 1, alínea m)]. É assim, com base na Lei das Grandes Opções, que o Governo, no exercício da sua competência administrativa, elabora planos e fá-los executar - artigos 91.º, n.º 1, e 199.º, alínea a).

A Lei n.º 31/77, de 23 de Maio, veio aprovar o sistema e orgânica de planeamento, bem como a composição do Conselho Nacional do Plano. Esta Lei veio a ser revogada pela Lei n.º 43/91, de 27 de Julho (Lei-Quadro do Planeamento), menos rígida, e que aprofunda as componentes política e de participação no processo de planeamento.

Segundo a Lei-Quadro, integram a estrutura do planeamento nacional as Grandes Opções dos Planos, a aprovar pela Assembleia da República, os planos anuais e os planos de médio prazo. Sendo que as primeiras devem fundamentar a orientação estratégica da política de desenvolvimento económico e social, cujos planos reflectem a estratégia de desenvolvimento económico e social definida pelo Governo, tanto a nível global como sectorial e regional, no período de cada legislatura. A Lei das Grandes Opções

correspondentes a cada plano é acompanhada de um relatório fundamentado em estudos preparatórios e define as opções globais e sectoriais (artigo 2.º).

A elaboração dos planos rege-se, entre outros, pelo princípio de precedência da definição por Lei das Grandes Opções relativas a cada plano – artigo 4.º, alínea b). Pelo que, a elaboração e aprovação dos planos deve ser precedida da aprovação, pela Assembleia da República, da Lei definidora das Grandes Opções correspondentes a cada plano. Competindo ao Governo, não sem antes a emissão de Parecer do Conselho Económico e Social, apresentar à Assembleia da República a proposta de Lei das Grandes Opções correspondentes a cada plano, devendo esta proposta ser acompanhada de relatório sobre as grandes opções globais e sectoriais, incluindo a respectiva fundamentação com base nos estudos preparatórios (artigo 9.º).

Pela Lei n.º 1/89, de 8 de Julho (Segunda Revisão Constitucional)⁹, foi aditado na Constituição um novo artigo 95.º, instituindo o *Conselho Económico e Social* (CES), como órgão de *consulta*¹⁰ e concertação no domínio das políticas económica e social, participante na elaboração dos planos de desenvolvimento económico e social e exercendo as demais funções que lhe sejam atribuídas por lei (n.º 1). Sucedendo ao *Conselho Nacional do Plano*¹¹. Posteriormente, por meio da Lei Constitucional n.º 1/97,

⁹ Artigo 69.º n.º 2.

¹⁰ Segundo JOSÉ DA SILVA LOPES, que foi o segundo presidente do CES (1996-2003), na descrição feita como testemunho para o sítio do CES (<http://www.ces.pt/78/mais>), «Essa função é desempenhada basicamente através de pareceres solicitados pelo Governo, de pareceres de iniciativa do próprio Conselho, de debates e de conferências. Segundo a opinião que fui adquirindo com a experiência, para que tal função se torne mais produtiva e mais eficaz será vantajoso que se removam várias das dificuldades que têm vindo a ser encontradas até agora.

Entre tais dificuldades são de destacar as seguintes: a reduzida frequência das consultas ao CES por parte do Governo e da Assembleia da República, de que tem resultado um nível de participação consultiva da sociedade civil nas decisões desses dois órgãos do Estado inferior ao que seria para desejar; as limitações e condicionamentos respeitantes ao direito de iniciativa na elaboração de pareceres; e algumas imperfeições no que respeita à representatividade das instituições da sociedade civil que integram o Conselho, cuja composição nem sempre terá, por isso, a eficácia adequada».

¹¹ Que havia sido instituído pela própria Constituição, logo em 1976 (artigo 94.º, n.º 2), com a incumbência de coordenação na elaboração do Plano.

de 20 de Setembro (Quarta Revisão Constitucional)¹², o artigo 95.º da Constituição passa a artigo 92.º e, expressamente, o legislador faz participar o CES na elaboração das «propostas das grandes opções».

3. O Orçamento do Estado

A Constituição da República Portuguesa determina que o Orçamento do Estado contém a discriminação das receitas e despesas do Estado - incluindo as dos fundos e serviços autónomos¹³ -, bem como o orçamento da Segurança Social (artigo 105.º, n.º 1)¹⁴.

¹² Artigo 61.º.

¹³ Englobam os organismos com autonomia financeira e administrativa, financiados maioritariamente com transferências provenientes de outras unidades da Administração Pública e com impostos que lhes estejam consignados. A sua actuação efectua-se em determinadas áreas, quer através da regulamentação e fiscalização, quer através da atribuição de apoios financeiros aos agentes económicos no quadro da política económica e social do Estado - CONSELHO DAS FINANÇAS PÚBLICAS, “Glossário de termos das Finanças Públicas”, Lisboa, Abril de 2015.

¹⁴ Citando SOUSA FRANCO (“*Finanças Públicas e Direito Fiscal*”, Almedina, Coimbra, 1999, p. 336), «o Orçamento é uma previsão, normalmente anual, das despesas a realizar pelo Estado e dos processos para as cobrir, incorporando a autorização concedida à administração financeira para cobrar receitas e realizar despesas e limitando os poderes financeiros da administração em cada período orçamental». Ou seja, o Orçamento é um documento de gestão previsional, mas essa gestão previsional tem, contudo, uma diferença significativa entre receitas e despesas. Do lado da receita, o Governo apresenta uma estimativa de cobrança dos impostos, taxas e outras receitas (corrente e de capital). Do lado da despesa, o Governo fixa um tecto máximo da despesa total, mas também um tecto máximo de cada rubrica da despesa (quer por entidade – classificação orgânica; quer por tipo de despesa – classificação económica). Assim, materialmente, o Orçamento é uma previsão que incorpora uma autorização para a cobrança de receitas pelo Estado, bem assim como uma previsão de despesas, com um valor máximo, o que limita os poderes financeiros da Administração Pública (Catarino, 2014; João Ricardo Catarino, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Almedina, 2014).

Entre outros, vejam-se os seguintes Autores: GOMES CANOTILHO, “A Lei do Orçamento na Teoria da Lei”, in *Estudos de Homenagem ao Prof. Teixeira Ribeiro II*, Coimbra; TEIXEIRA RIBEIRO, “*Manual de Finanças Públicas*”, Coimbra, 1986.

Os principais objetivos do Orçamento do Estado consistem em: relacionar as receitas com as despesas, orçamentando despesas e assegurando que as receitas são bastantes para as cobrir; fixar as despesas, tendo presente que o total das despesas é obtido pela soma dos créditos orçamentais atribuídos aos serviços, os quais constituem a autorização máxima concedida para gastar; apresentar o plano financeiro do Estado: através da previsão das despesas conhece-se o montante que se pretende despende com a organização e funcionamento dos serviços, e através da previsão das receitas fica a conhecer-se o contributo de cada um dos meios de financiamento; assumir-se como indicador da incidência económica das medidas e programas: apresenta o programa financeiro do Estado; consubstanciar-se como plano da Administração, dando a conhecer em que áreas ou sectores se vai dar mais desenvolvimento, ou a restrição pela maior ou menor aplicação de recursos, bem como a importância dos recursos obtidos e das respectivas origens; assegurar a responsabilidade financeira pelo emprego dos recursos financeiros públicos.

Ou, dito por outras palavras¹⁵, comporta uma descrição detalhada de toda a previsão de receitas, uma autorização de despesas ou dotação de despesas¹⁶, bem como uma autorização de endividamento, tudo para um horizonte temporal de um ano.

Nas palavras do legislador constitucional, «*O Orçamento prevê as receitas necessárias para cobrir as despesas, definindo a lei as regras da sua execução, as condições a que deverá obedecer o recurso ao crédito público e os critérios que deverão presidir às alterações que, durante a execução, poderão ser introduzidas pelo Governo nas rubricas de classificação orgânica no âmbito de cada programa orçamental aprovado pela Assembleia da República, tendo em vista a sua plena realização*» (artigo 105.º, n.º 4).

Recorde-se que o Orçamento do Estado é elaborado de harmonia com as grandes opções em matéria de planeamento e tendo em conta as obrigações decorrentes de lei ou de contrato (n.º 2)¹⁷.

Materialmente, o Orçamento é uma previsão unitária que incorpora uma autorização para a cobrança de receitas pelo Estado, bem assim como uma previsão de despesas, com um valor máximo, o que limita os poderes financeiros da Administração Pública.

Do lado da receita o Governo apresenta uma estimativa de cobrança dos impostos, taxas e outras receitas (*correntes*¹⁸ e *de capital*¹⁹)²⁰.

¹⁵ CONSELHO DAS FINANÇAS PÚBLICAS, “Glossário de termos das Finanças Públicas”, Lisboa, Abril de 2015.

¹⁶ Por *dotação* orçamental entende-se o montante inscrito em cada rubrica orçamental, acrescido dos reforços e deduzidos das anulações, constituindo o limite máximo de despesa a realizar no respectivo ano económico.

¹⁷ Conforme refere JOÃO RICARDO CATARINO, o Orçamento do Estado tem três elementos distintos: um elemento económico, na medida de que o Orçamento é um plano financeiro que estrutura e organiza toda a atividade financeira do Estado; um elemento jurídico, na medida em que se trata de uma Lei com carácter de força obrigatória; e um elemento político, no sentido em que alinha uma estratégia e um conjunto de opções que resultam da vontade de um Governo eleito, sufragada por outro órgão de poder também ele eleito. Note-se que a Assembleia da República exerce aqui um poder que não é passível de ser delegado em outra entidade (competência exclusiva do Parlamento). Assim, o Autor entende o Orçamento como uma verdadeira autorização política do órgão representativo de todos os cidadãos, para que o poder político promova a satisfação do interesse público (*Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Almedina, 2014).

¹⁸ Referem-se às actividades normais de funcionamento e ao seu financiamento. Exemplos: impostos,

Já do lado da despesa, o Governo fixa um tecto máximo da despesa total ²¹, mas também um tecto máximo de cada rubrica da despesa, seguindo a regra da especificação, quer por *entidade* (classificação orgânica)²², quer por *despesa* (classificação económica)²³, quer por *função* (classificação funcional)²⁴, como se pode observar nos mapas contabilísticos que integram o Orçamento. Assim se impedindo a existência de dotações e fundos secretos, e podendo ainda o Orçamento ser estruturado por programas (artigo 105.º, n.º 3, da Constituição).

A diferença entre a receita e a despesa origina o *saldo orçamental*. Por conseguinte, o equilíbrio orçamental traduz-se na necessidade de todas as despesas previstas no orçamento terem de ser efectivamente cobertas por receitas.

contribuições para a Segurança Social, Caixa Geral de Aposentações e ADSE, transferências correntes, taxas, rendimentos da propriedade, vendas de bens

¹⁹ Alteram a situação activa e passiva do património duradouro do Estado. Referem-se às receitas provenientes da venda de bens de investimento, alienação de activos financeiros, passivos financeiros, recursos próprios comunitários.

²⁰ O conceito de *receita*, na acepção de SOUSA FRANCO, consiste no gasto de dinheiro ou no dispêndio de bens por parte de entes públicos para criarem ou adquirirem bens susceptíveis de satisfazer necessidades públicas. É um conceito de despesa pública com um máximo de abrangência, considerando, no seu âmbito de aplicação, todo e qualquer tipo de gasto que mereça dignidade orçamental. Concomitantemente, o conceito de receita pública terá que observar o mesmo parâmetro de abrangência da despesa. Assim, poder-se-á entender a receita pública como o conjunto de todos os recursos de que o Estado lança mão para atender e obviar às despesas públicas (regra geral, aferidas a um determinado período económico).

²¹ Por *despesa pública* entenda-se o gasto ou utilização de recursos públicos, nomeadamente de cariz monetário, por entidades públicas, para satisfação de necessidades colectivas (mesmo que possam implicar benefícios individuais). Conforme refere MARIA d'OLIVEIRA MARTINS, despesa pública tem a ver com a aplicação, mediante os mecanismos juridicamente estabelecidos, dos créditos aprovados no Orçamento, por forma a responder às obrigações estabelecidas, sendo que hoje é reconhecido que a despesa pública pode, também, tal como os tributos, ter como finalidade a redistribuição da riqueza (*Lições de Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Almedina, Coimbra, 2014). Basta pensar nos regimes de proteção social e nas prestações sociais, vide o Rendimento Social de Inserção, que têm tido um forte impacto na redução das assimetrias sociais em Portugal (ver, sobre este aspecto, CARLOS FARINHA RODRIGUES, *Desigualdade Económica em Portugal*, FFMS, Lisboa, 2014). Paralelamente, não é possível ignorar o efeito da despesa pública, via investimento público, no desenvolvimento económico, embora nem sempre esse investimento tenha um efeito *crowding-in* (a este propósito, veja-se MARVÃO PEREIRA e MARIA DE FATIMA PINHO, *Public Investment, Economic Performance and Budgetary Consolidation*, Journal of Economic Development, vol. 36, 2011).

²² Organização das despesas de acordo com os serviços ou unidades orgânicas do Estado, que assume uma designação própria e um código que as identifica.

²³ Segundo a sua natureza, que recebem uma designação e um código próprios, constituindo uma rubrica orçamental.

²⁴ Organização das despesas de acordo com as funções exercidas pelo Estado, com objectivo de agregar os gastos públicos por áreas de acção governamental.

O Orçamento do Estado é, como já se adiantou, unitário, compreendendo todas as receitas e despesas das entidades que compõem o subsector da Administração Central²⁵ e do subsector da Segurança Social²⁶. Os orçamentos das regiões autónomas e das autarquias locais são independentes do Orçamento do Estado (artigo 9.º, da LEO).

Pelo antedito, podemos já perceber que o processo de elaboração do Orçamento é complexo e longo. O calendário anual de elaboração do mesmo divide-se em três etapas principais: determinação do nível da despesa global compatível com a previsão da receita e com o saldo das Administrações Públicas subjacente ao Programa de Estabilidade (de Abril a Junho); processo político de atribuição de limites à despesa dos vários Ministérios, formalmente aprovados em reunião do Conselho de Ministros (Junho e Julho); e compilação da Proposta de Orçamento do Estado (de Agosto a 1 de Outubro).

Ou seja, o processo normalmente inicia-se em Maio (para uma entrega em Outubro), com o Ministério das Finanças - o Gabinete de Planeamento, Estratégia, Avaliação e Relações Internacionais do Ministério (GPEAR) - a elaborar as suas previsões macroeconómicas para os três anos desse ciclo (entenda-se: o ano em curso, o ano do Orçamento e o ano seguinte). Desta forma, a elaboração do Orçamento está condicionada, não apenas pelos objectivos definidos no Programa de Estabilidade e nos compromissos nele assumidos, mas também no cenário económico plurianual.

O passo seguinte, tendo em conta esses objectivos, é a estimação da receita fiscal - a cargo da Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais, através da Autoridade Tributária e Aduaneira - e da receita não fiscal (receita contributiva, outra receita corrente e receita de capital).

Com a previsão da receita total e o valor do défice [ambos em milhões de euros,

²⁵ Integra os orçamentos dos serviços e entidades públicas e da Entidade Contabilística Estado (ECE) - artigo 3.º, n.º 1, da LEO.

²⁶ Pertence ao sector das administrações públicas. Trata-se do sistema de solidariedade e segurança social, constituído pelo conjunto dos sistemas e dos subsistemas definidos na respectiva lei de bases, as respectivas fontes de financiamento e os organismos responsáveis pela sua gestão (artigo 2.º, n.º 3, da LEO).

mas dependendo do valor do Produto Interno Bruto (PIB), daí que a previsão macroeconómica seja tão relevante], é fixado o valor da despesa total. A este valor há que retirar a previsão de despesa com os juros da dívida pública - previsão elaborada pela Agência de Gestão da Tesouraria e da Dívida Pública (IGCP) - e o valor da dotação provisional, bem como o valor das despesas obrigatórias, como as transferências para a União Europeia ou o subsídio de desemprego.

Naturalmente, o Ministério das Finanças e o próprio Ministro não são alheios à realidade e àquilo que são as determinações do Governo, em Conselho de Ministros. Após a definição do valor de despesa efectiva sem juros da dívida pública, compete ao Conselho de Ministros aprovar o envelope financeiro de cada Ministério. Após essa definição, competirá a cada serviço e entidade pública elaborar o seu próprio orçamento (algures em Julho-Agosto), devendo submetê-lo à sua tutela e à Direção Geral do Orçamento (DGO).

A DGO garante que o organismo cumpriu com o que a sua tutela tinha fixado, e que o total dos orçamentos privativos de cada organismo não ultrapassa o valor do envelope financeiro do Ministério. Existe também uma atenção especial ao valor orçamentado para as despesas com pessoal, dado que uma suborçamentação desta rubrica significará, mais à frente, durante a execução orçamental, uma derrapagem orçamental impossível de evitar. Em simultâneo com a aprovação dos limites de despesa, a DGO emite uma Circular relativa ao Orçamento que especifica as normas a observar pelos orçamentos dos serviços, no âmbito das dotações aprovadas.

Antes do início de Setembro, os serviços devem carregar os seus orçamentos no sistema informático central, a fim de que, posteriormente, seja iniciado o processo de verificação e de harmonização dos orçamentos.

Por último, procede-se à compilação dos dados para permitir a consolidação das contas, tanto na óptica de caixa como em termos de Contas Nacionais. Após o fecho de cada orçamento de cada entidade, e tendo já uma proposta inicial do Orçamento do Estado, este é discutido e aprovado em reunião de Secretários de Estado, uma reunião

preparatória do Conselho de Ministros.

Posteriormente, a aprovação em Conselho de Ministros, sujeita a discussão prévia mas já enquadrada nas linhas gerais de orientação política do Governo, obriga, de facto, à assinatura por parte de todos os Ministros do Governo - artigo 200.º, n.º 1, alíneas e) e f), da Constituição.

Após os quarenta e cinco dias de discussão e votação no Parlamento, o Presidente da República tem a capacidade de promulgar ou vetar a Lei, nos termos dos seus poderes Constitucionais (artigo 134.º, da Constituição). No entanto, é também concedida ao Presidente da República a possibilidade de pedir a sua fiscalização prévia ou sucessiva pelo Tribunal Constitucional. A promulgação permite a publicação da Lei do Orçamento de Estado, que pode ter a sua própria *vacatio legis* (no caso do Orçamento ter sido entregue em Outubro, será a 1 de Janeiro).

A proposta de Orçamento é acompanhada de relatórios sobre: a) A previsão da evolução dos principais agregados macroeconómicos com influência no Orçamento, bem como da evolução da massa monetária e suas contrapartidas; b) A justificação das variações de previsões das receitas e despesas relativamente ao Orçamento anterior; c) A dívida pública, as operações de tesouraria e as contas do Tesouro; d) A situação dos fundos e serviços autónomos; e) As transferências de verbas para as regiões autónomas e as autarquias locais; f) As transferências financeiras entre Portugal e o exterior com incidência na proposta do Orçamento; g) Os benefícios fiscais e a estimativa da receita cessante (artigo 106.º, n.º 3, da Constituição).

Sendo anual, no que respeita à elaboração, organização, votação e execução a Lei do Orçamento do Estado segue a *Lei de Enquadramento Orçamental* (LEO), que incluirá o regime atinente à elaboração e execução dos orçamentos dos fundos e serviços autónomos (artigo 106.º, n.º 1), pertence à reserva absoluta da Assembleia da República, em face do disposto no artigo 165.º, alínea r), da Constituição.

Na nossa ordem constitucional, a LEO representa, o quadro jurídico fundamental

que preside à concretização do princípio do consentimento, elemento essencial do Estado de Direito Democrático. Estabelece o regime de organização, apresentação, debate, aprovação, execução, fiscalização e controlo do orçamento do Estado, incluindo a segurança social, e das respectivas contas. E fixa os princípios e regras a que deve obedecer a elaboração e a execução do orçamento do Estado, seu conteúdo e estrutura, define as normas que orientam a execução e o controlo orçamental, a responsabilidade financeira e a apresentação das contas.

Como já antes referimos, a actual Lei de Enquadramento Orçamental (LEO) resultou aprovada pela Lei n.º 151/2015, de 11 de Setembro, revogando a anterior Lei 91/2001, de 20 de Agosto.

A Lei de Enquadramento Orçamental é uma lei de valor reforçado (o que lhe é conferido pelo artigo 4.º da própria Lei), prevalecendo sobre todas as restantes normas orçamentais, nos termos do artigo 112.º, n.º 3, da Constituição. No quadro da jurisprudência do Tribunal Constitucional, a LEO assume-se assim como uma Lei-norma, sendo que a Lei do Orçamento do Estado é uma Lei-Medida, sujeita à LEO (e que na opinião de JOÃO RICARDO CATARINO, não tem valor reforçado face às demais leis (*Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Almedina, Coimbra, 2014). Este Autor refere que uma lei de valor reforçado não significa que todas as normas dessa lei tenham valor reforçado. No caso da LEO, à semelhança de TIAGO DUARTE (*“A Lei por detrás do Orçamento”*, Almedina, Coimbra, 2007), entendem estes dois Autores que todas as normas têm valor reforçado.

Conforme refere GUILHERME W. d'OLIVEIRA MARTINS²⁷, a necessidade de definir com clareza a relação entre a Assembleia da República e o Governo, no tocante aos poderes orçamentais, ditou a exigência das leis de enquadramento orçamental que, na vigência da Constituição de 1976, representam a consagração de um sistema normativo que envolve a iniciativa orçamental na Administração Central, os poderes de

²⁷ *Lei de Enquadramento Orçamental – Anotada e comentada*, Almedina, Coimbra, 2009.

aprovação e de autorização, o regime de vigência e das alterações, bem como os princípios e os modos de concretização das diversas formas de responsabilidade financeira pública, no âmbito do Orçamento do Estado.

Desta forma, o quadro jurídico fundamental da política orçamental e da gestão financeira, concretizado na presente Lei, resulta da Constituição e das disposições do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE) do Pacto de Estabilidade e Crescimento em matéria de défice orçamental e de dívida pública e, bem assim, do disposto no Tratado sobre a Estabilidade, Coordenação e Governança da União Económica e Monetária.

A adopção, em Portugal, das normas do Tratado Orçamental gerou uma discussão sobre se as mesmas deveriam ter sido objecto de lei constitucional ou se a sua implementação por uma Lei de valor reforçado seria suficiente. Não deixa de ser uma crítica pertinente a que é feita por MANUEL FONTAINE CAMPOS²⁸, no sentido de que, apesar da LEO ser uma lei de valor reforçado, a mesma é modificável por maioria relativa, o que permite que, no futuro, uma maioria parlamentar possa alterar a própria LEO quando pretender que a Lei do Orçamento do Estado não cumpra a regra do equilíbrio orçamental. Contudo, somos de opinião que a inclusão das normas orçamentais na Constituição não traria nenhuma vantagem, e, relativamente à opinião atrás expressa por este Autor, acrescentamos que, pese embora tal situação possível no plano teórico, não se vislumbra que possa ocorrer no actual contexto de condicionalismo europeu. A LEO surge a definir as regras e os procedimentos relativos à organização, elaboração, apresentação, discussão, votação, alteração e execução do Orçamento do Estado, incluindo o da Segurança Social. Bem como as disposições gerais e comuns de enquadramento dos orçamentos de todo o sector público administrativo (SPA)^{29 30}. Sem esquecer os Orçamentos das Regiões Autónomas e das Autarquias

²⁸ *A crise e a regulação internacional e europeia: o Pacto Orçamental como solução para a crónica indisciplina financeira do Portugal democrático*, in *A crise e o Direito Público*, ICJP, Lisboa, 2013).

²⁹ Constituído pelo conjunto de entidades e de serviços da Administração Central, Local e Regional, e ainda pela Segurança Social e pelos Fundos Autónomos.

Locais, independentes do Orçamento do Estado e que compreendem todas as receitas e despesas das administrações, regional e local, incluindo as de todos os seus serviços e fundos autónomos.

A actual LEO foi aprovada pela Lei n.º 151/2015, de 11 de Setembro e tem valor reforçado (artigo 4.º), prevalecendo sobre todas as restantes normas orçamentais, nos termos do artigo 112.º, n.º 3, da Constituição. Pertencendo à reserva absoluta da Assembleia da República, em face do disposto no artigo 165.º, alínea r), da Constituição.

No actual regime, estabelecido na LEO aprovada pela Lei n.º 151/2015, de 11 de Setembro (artigo 59.º), obriga a um orçamento rectificativo as seguintes alterações: a) o aumento da despesa total do subsector da administração central; b) o aumento da despesa total de cada missão de base orgânica; c) alteração dos programas orçamentais que acarretem o aumento dos compromissos do Estado³¹; d) transferências de verbas entre programas correspondentes a diferentes missões de base orgânica³²; e) um acréscimo dos respetivos limites do endividamento líquido fixados na Lei do Orçamento do Estado; f) o aumento das despesas do Orçamento da Segurança Social, com excepção

³⁰ Na definição de SOUSA FRANCO, «O Sector Público Administrativo é o conjunto de actividades económicas de qualquer natureza exercidas pelas entidades públicas (Estado, associações e instituições públicas), quer assentes na representatividade e na descentralização democrática, quer resultantes da funcionalidade tecnocrática e da desconcentração por eficiência.» «Ou, subjectivando, o conjunto homogéneo de agentes económicos que as desenvolvem, excepto os trabalhadores do sector público, que integram, como tais, o sector privado da economia». (*Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Vol. I, 4.ª Edição, Coimbra, 1992).

O sector público, nos termos do Direito Financeiro, e conforme refere MARIA d'OLIVEIRA MARTINS, , é caracterizado por dois grandes sectores: o sector público administrativo, já definido, e o sector empresarial do Estado. Esta distinção assenta, sobretudo, na natureza jurídica das entidades e nos seus fins estatutários. No Setor Empresarial do Estado, o que está em causa é a actuação pública através de entidades empresariais, pelo menos, parcialmente focada em objectivos económicos (*Lições de Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Almedina, Coimbra, 2014). O conceito de “empresarialidade” surge analisado, por exemplo, em SOFIA D'ALTE (*A Nova Configuração do Setor Empresarial do Estado e a Empresarialização dos Serviços Públicos*, Almedina, Coimbra, 2007). A exclusão do Sector Empresarial do Estado resulta, por um lado, da sua complexa contabilidade e, por outro, do facto de permitir que estas empresas possam seguir as regras privadas de mercado (MARIA d'OLIVEIRA MARTINS, na obra citada).

³¹ Seja a inscrição de novos programas, seja o aumento das despesas totais de cada programa, ou seja ainda as transferências de verbas entre programas.

³² Com excepção das transferências efectuadas por recurso a verbas do programa do Ministério das Finanças, de constituição obrigatória, destinado a fazer face a despesas imprevisíveis e inadiáveis (artigo 45.º, n.º 11, 1.ª parte, da LEO)

das despesas referentes a prestações sociais devidas aos beneficiários do sistema de Segurança Social; g) Transferências de verbas do Orçamento da Segurança Social entre diferentes grandes funções ou funções no respeito pela adequação selectiva das fontes de financiamento consagradas na Lei de Bases do Sistema de Segurança Social³³.

Acresce ainda que as alterações aos *mapas contabilísticos* do Orçamento de Estado têm, obrigatoriamente, que ser objecto de aprovação parlamentar.

Um aumento da despesa para lá do limite definido para a despesa máxima carece, sempre, de uma autorização legislativa da Assembleia da República, através de um Orçamento Rectificativo³⁴. Também o aumento do limite das necessidades líquidas de financiamento obriga ao mesmo. Isso pode ocorrer (entenda-se, a necessidade de mais dívida pública), nos casos em que se pretenda aumentar a despesa pública (obrigando a que o Orçamento Rectificativo permita estas duas alterações), ou nos casos em que a receita fique abaixo do estimado, fazendo com que o défice orçamental seja maior.

Por regra, podemos afirmar que alterações aos mapas da Lei do Orçamento de Estado têm, obrigatoriamente, que ser objecto de aprovação parlamentar³⁵ (JOAQUIM

³³ Lei n.º 4/2007, de 16 de Janeiro.

³⁴ Visando limitar a competência do Governo na execução orçamental.

³⁵³⁵ Ou seja, e como refere J. ALBANO SANTOS (*Manual de Finanças Públicas*, Edições INA, Lisboa, 2010), pode dizer-se, *grosso modo*, que as alterações orçamentais da competência do Governo resultam, no essencial, em modificações que não impliquem alterações nos mapas da Lei (ou seja, nos mapas do Orçamento), ou que sejam financiadas pela transição de saldos de anos anteriores. Outro aspecto explanado por este Autor tem a ver com a utilização de expressões, nos *media*, como “orçamento rectificativo” ou “orçamento suplementar”. Embora o Autor refira que a ordem jurídica não acolhe nenhuma destas expressões, não deixa de ensaiar uma delimitação dos termos. Um orçamento rectificativo consiste numa simples redistribuição de verbas previstas, sem que exista um aumento da despesa total, através de transferências de verbas entre rúbricas orçamentais. O aumento de algumas rúbricas é integralmente compensado pela redução de outras, com um saldo neutro. Já um orçamento suplementar implica um acréscimo de despesa total. Ou seja, o aumento de despesa em algumas rúbricas não é totalmente compensado pela redução em outras ou pela utilização da dotação provisional. A dotação provisional corresponde à dotação orçamental que é inscrita num capítulo específico do Orçamento de despesa do Ministério das Finanças (capítulo 6o do Orçamento do Estado) e que constitui uma provisão para fazer face a despesas não previstas e inadiáveis.

Por último, refira-se que qualquer alteração orçamental, seja da reserva de competência absoluta da Assembleia da República ou da competência do Governo, parte sempre da iniciativa governativa. Ou seja, tal como o Orçamento (em rigor, a Proposta de Lei do Orçamento) é apresentado pelo Governo e aprovado pela Assembleia, as alterações orçamentais também são sempre propostas pelo Governo, mesmo

MIRANDA SARMENTO)³⁶. Contudo, o regime de realização de despesa não é rígido, no sentido de que todas as alterações de montantes máximos de despesa (classificação orgânica ou económica) estejam, obrigatoriamente, sujeitas a aprovação do Parlamento.

O legislador entendeu, na LEO, instituir um regime de *alterações orçamentais*. Este regime reveste-se da maior importância, dado que limita a actuação do Governo na gestão do Orçamento do Estado aprovado pela Assembleia da República, sem contudo tal significar que inexista alguma flexibilidade (artigos 59.º, n.º 2 e 3, e 60.º). Ou seja, dentro de certas regras, e desde que as alterações não violem os dois limites atrás referidos (montante máximo da despesa total e montante das necessidades líquidas de financiamento), o Governo tem competência para realizar essas alterações à despesa inscrita no Orçamento do Estado, nas suas partes integrantes (*articulado, mapas contabilísticos, demonstrações orçamentais e financeiras* – artigos 40.º e seguintes).

Relativamente ao Orçamento do Estado para 2016, o Decreto-Lei n.º 18/2016, de 13 de Abril, veio estabelecer as disposições necessárias à sua execução, contendo as regras necessárias e imprescindíveis a um rigoroso e adequado acompanhamento da execução orçamental, como instrumento decisivo ao integral cumprimento dos princípios e linhas orientadoras fixadas pelo Orçamento. Nesse contexto, são consagradas regras respeitantes à gestão da tesouraria do Estado, à prestação de informação por parte dos diferentes subsectores e à consolidação orçamental. Destacando-se ainda várias outras medidas de garantia de boa execução orçamental tais como as que dizem respeito à recuperação de créditos decorrentes de créditos ou participações financeiras concedidas pelo Estado, à gestão de pessoal e à gestão do património imobiliário do Estado, visando promover uma racional utilização do mesmo, pautada por bons princípios de gestão.

que tenham de ser aprovadas pelo Parlamento. Como referem GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, «tal como a não pode aprovar inicialmente o orçamento sem iniciativa governamental, também não pode alterá-lo por iniciativa própria» (*Constituição da República Portuguesa Anotada*, Coimbra Editora, Coimbra, 2007).

³⁶ JOAQUIM MIRANDA SARMENTO, “A nova Lei de Enquadramento Orçamental”, Colecção IDEFF, Almedina, Coimbra, 2016,

Para além dos diplomas referidos, são ainda relevantes a Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro (Lei de Bases da Contabilidade Pública), o Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho (Regime da Administração Financeira do Estado), o Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro (Plano Oficial de Contabilidade Pública), o Decreto-Lei n.º 191/99, de 5 de Junho (Regime da Tesouraria do Estado), o Decreto-Lei n.º 301/99, de 5 de Agosto (Regime de Contabilização das Receitas do Estado), o Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14 de Fevereiro (Classificação económica das receitas e das despesas públicas e estrutura das classificações orgânicas), e a Lei n.º 8/2012, de 21 de Fevereiro (Lei dos Compromissos e dos Pagamentos em Atraso), esta última complementada pelo Decreto-Lei n.º 127/2012, de 21 de Junho.

4. A Conta Geral do Estado

Até 2018, com a entrada em vigor do normativo da nova LEO (que recorde-se, prevê uma *vacatio legis* de 3 anos para o disposto nos seus artigos 20.º a 76.º, no artigo 8.º do preâmbulo^{37 38}), o Governo publica a Conta Geral do Estado até 30 de Junho, sem prejuízo de estar o mesmo obrigado a apresentar até 31 de Dezembro do ano subsequente, com o Parecer do Tribunal de Contas e os demais elementos necessários à sua apreciação, a respectiva conta à Assembleia da República [artigo 197.º, n.º 1, alínea h), da Constituição] que, como vimos, aprovou a Lei do Orçamento, e tem competência para a fiscalização – artigos 162.º, alínea d), da Constituição, e 71.º, da LEO.

³⁷ Ou seja, como é referido no n.º 2 do art.º 8.º do preâmbulo, durante estes três anos, mantêm-se em vigor as normas da Lei n.º 91/2001, de 20 de Agosto, com as suas sucessivas revisões, relativas ao processo orçamental, ao conteúdo e estrutura do Orçamento do Estado, à execução orçamental, às alterações orçamentais, ao controlo orçamental e responsabilidade financeira, ao desvio significativo e mecanismo de correcção, às contas, à estabilidade orçamental, bem como às garantias da estabilidade orçamental, e às disposições finais.

³⁸ Este é um aspecto relevante, dado que a entrada em vigor destas normas apenas ocorrerá em 11 de Setembro de 2018. Como tal, em nossa opinião, apenas o Orçamento do Estado de 2019 (entregue pelo Governo ao Parlamento em Outubro de 2018) já será submetido às novas regras, e apenas a actualização do Programa de Estabilidade apresentado em Abril de 2019 (para o período 2019-2023), também terá de seguir as novas regras. Desta forma, a entrega da actualização do Programa de Estabilidade que se realiza em Abril de 2018 (para o período 2018-2022), ainda estará abrangida pelas normas da anterior LEO. Para que tal assim não fosse, a nova Lei teria de entregar em vigor no 3.º ano do processo orçamental.

Uma das alterações mais significativas da nova Lei prende-se com a alteração da data- limite da entrega ao Parlamento da Conta Geral do Estado ³⁹. Anteriormente, essa era realizada a 30 de Junho, com a nova Lei (a partir de 2019, ou seja, para a Conta Geral do Estado de 2018) a entrega passa a ser realizada até 31 de Maio, sendo submetida a Parecer do Tribunal de Contas, no âmbito do controlo jurisdicional realizado pelo mesmo Tribunal ^{40 41 42}.

³⁹ A Conta Geral do Estado compreende o conjunto das contas relativas às entidades que integraram o perímetro do Orçamento do Estado, tal como definido no artigoº 2.º, e compreende um relatório, as demonstrações orçamentais e financeiras e as notas às demonstrações orçamentais e financeiras.

⁴⁰ O controlo jurisdicional compete ao Tribunal de Contas. Contudo, o controlo jurisdicional de actos de execução do Orçamento e a efectivação das responsabilidades não financeiras deles emergentes incumbem também aos demais tribunais, designadamente aos tribunais administrativos e fiscais e aos tribunais judiciais, no âmbito das respectivas competências (NORBERTO ROSA, “Contributo para o debate sobre a revisão da lei de enquadramento orçamental” (Seminário realizado a 10 de janeiro de 2014 integrado no ciclo “Sextas da Reforma”). Já o controlo administrativo compete ao próprio serviço ou instituição responsável pela respectiva execução, aos respectivos serviços de orçamento e de contabilidade pública, às entidades hierarquicamente superiores, de superintendência ou de tutela e aos serviços gerais de inspecção e de controlo da Administração Pública. O princípio da transparência orçamental, naturalmente, torna mais fácil e eficiente o controlo orçamental nos seus diferentes planos, bem como no âmbito da prestação de contas e da responsabilização financeira. Conforme refere GUILHERME W. d’Oliveira Martins, (*Processo e execução orçamental na União Europeia*), o processo orçamental tem como principal função a necessária prestação de esclarecimentos que deve ser dada pelos governos aos cidadãos, para que enquanto administrados possam aceitar, com toda a informação disponível, as decisões respeitantes aos objectivos, serviços e utilização de recursos.

⁴¹ O Artigo 1.º da Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas (LOPTC) estabelece que «O Tribunal de Contas fiscaliza a legalidade e regularidade das receitas e das despesas públicas, aprecia a boa gestão financeira e efectiva responsabilidades por infracções financeiras». Relativamente à matéria em apreço, o artigo 44.º da mesma Lei estabelece que «A fiscalização prévia tem por fim verificar se os actos, contratos ou outros instrumentos geradores de despesa ou representativos de responsabilidades financeiras directas ou indirectas estão conformes às leis em vigor e se os respectivos encargos têm cabimento em verba orçamental própria». Os actos sujeitos à fiscalização prévia encontram-se no artigo 45.º, prevendo os artigos 47.º e 48.º respectivamente, a isenção ou dispensa do visto prévio. Já o artigo 49.º prevê o controlo concomitante, isto é, auditorias aos procedimentos que impliquem a utilização de recursos públicos, e o artigo 50.º prevê o controlo sucessivo, ou seja, a verificação das contas das entidades previstas no artigo 2.º da LOPTC.

⁴² Saliente-se a posição do Tribunal de Contas (pág. 10 do relatório sobre a LEO): «o Tribunal afirmou e reiterou a sua disponibilidade para antecipar a entrega do seu Parecer sobre a Conta Geral do Estado e a Segurança Social à Assembleia da República até 30 de Setembro se o Governo apresentasse essa conta até 31 de Março. O Tribunal sublinhava a importância de o exame das contas do ano n-1 pela Assembleia da República preceder o debate sobre o orçamento do ano n+1 enriquecendo-o, na linha aliás de uma boa prática há anos consagrada em Lei pela França (vide também comentários mais detalhados ao artigo 66.º. A Comissão Permanente lembra e sublinha a importância desta proposta para a cooperação entre o Tribunal de Contas e o Parlamento em matéria de processo orçamental e controlo da respectiva execução. Com a antecipação do prazo de apresentação da CGE para 30 de Maio o Tribunal de Contas estará disponível para antecipar a emissão do seu Parecer até 30 de Novembro”.

Assim, a Conta Geral do Estado (CGE) compreende o conjunto das contas relativas às entidades que integraram o perímetro do Orçamento do Estado, e inclui um relatório⁴³, as *demonstrações orçamentais e financeiras* – que devem adoptar o sistema contabilístico que estiver em vigor para as administrações públicas – e as *notas às demonstrações orçamentais e financeiras*. Vindo acompanhada dos *mapas contabilísticos*⁴⁴ e, bem assim, do acumulado da dívida consolidada do Estado e os encargos com juros que lhe estão associados (artigo 67.º, da LEO).

Mediante prévio Parecer do Tribunal de Contas, o Parlamento apreciará e aprovará a *Conta Geral do Estado* (CGE), incluindo a da Segurança Social (artigo 107.º). O mesmo é ouvido pela Assembleia da República no âmbito da discussão da proposta de Lei do Orçamento do Estado, relativamente às recomendações constantes de

⁴³ Se a conjuntura do período a que se refere o Orçamento não permitir que os serviços e entidades integrados nas missões de base orgânica do subsector da Administração Central apresentem na elaboração, aprovação e execução, um saldo global nulo ou positivo, bem como resultados positivos antes de despesas com impostos, juros, depreciações, provisões e perdas por imparidade, ou então que o subsector da Segurança Social apresente um saldo global nulo ou positivo, deverá o relatório que acompanha a CGE apresentar a justificação para tais anomalias (artigo 27.º, n.º 5, da LEO).

⁴⁴ A saber:

- a) Mapa 1 - Mapa das despesas por missão de base orgânica, desagregadas por programas dos subsectores da administração central e da segurança social;
- b) Mapa 2 - Mapa relativo à classificação funcional das despesas do subsector da administração central;
- c) Mapa 3 - Mapa relativo à classificação económica das despesas do subsector da administração central;
- d) Mapa 4 - Mapa relativo à classificação orgânica das despesas do subsector da administração central;
- e) Mapa 5 - Mapa relativo à classificação económica das receitas públicas do subsector da administração central;
- f) Mapa 6 - Mapa relativo às despesas com vinculações externas e despesas obrigatórias;
- g) Mapa 7 - Mapa relativo à classificação funcional das despesas de cada sistema e subsistema e do total do subsector da segurança social;
- h) Mapa 8 - Mapa relativo à classificação económica das despesas de cada sistema e subsistema e do total do subsector da segurança social;
- i) Mapa 9 - Mapa relativo à classificação económica das receitas de cada sistema e subsistema e do total do subsector da segurança social;
- j) Mapa 10 - Mapa relativo às receitas tributárias cessantes dos subsectores da administração central e da segurança social;
- k) Mapa 11 - Mapa relativo às transferências para as regiões autónomas;
- l) Mapa 12 - Mapa relativo às transferências para os municípios;
- m) Mapa 13 - Mapa relativo às transferências para as freguesias;
- n) Mapa 14 - Mapa relativo às responsabilidades contratuais plurianuais das entidades dos subsectores da administração central.

Pareceres sobre a Conta Geral do Estado (artigo 38.º, n.º 6, da LEO).

A Constituição atribui também uma competência fiscalizadora da execução do Orçamento do Estado ao Tribunal de Contas, erigido como órgão supremo de fiscalização da legalidade das despesas públicas e de julgamento das contas que a lei mandar submeter-lhe (artigos 107.º, 209.º e 214.º). Aliás, a responsabilidade financeira é efectivada pelo Tribunal de Contas, nos termos da respectiva legislação (artigo 72.º, n.º 3, da LEO). O seu Presidente é nomeado e exonerado pelo Presidente da República, sob proposta do Governo [artigo 133.º, alínea m)].

Nos termos do artigo 66.º, da LEO, o Governo submete à Assembleia da República, até 15 de Maio do ano seguinte ao ano económico a que as mesmas respeitam, as demonstrações orçamentais e financeiras consolidadas dos subsectores da Administração Central e da Segurança Social que integram a CGE. Neste mesmo prazo, a Conta Geral do Estado é submetida a Parecer do Tribunal de Contas, que deverá ser remetido à Assembleia da República até 30 de Setembro do ano seguinte ao ano económico, acompanhado das respostas das entidades às questões que esse órgão lhes formular. Com tal Parecer, deverá ser, outrossim, emitida uma certificação do Tribunal de Contas, o que constitui também uma novidade trazida pela actual LEO.

O Parecer incide sobre a CGE, que abrange as contas da Administração Central (*serviços integrados e serviços e fundos autónomos*⁴⁵) e a conta da Segurança Social.

Nos termos da sua Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas, aprovada pela Lei n.º 98/97, de 20 de Agosto, e que já conheceu diversas alterações, «*O relatório e parecer sobre a Conta Geral do Estado emite 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, bem assim, sobre a fiabilidade dos*

⁴⁵ Incluem as designadas *entidades públicas reclassificadas* (EPR), que são as «*entidades que, independentemente da sua natureza e forma, tenham sido incluídas no subsector Administração Central no âmbito do Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais, nas últimas contas sectoriais publicadas pela autoridade estatística nacional, referentes ao ano anterior ao da apresentação do Orçamento*» (artigo 2.º, da LEO).

respectivos sistemas de controlo interno» (artigo 41.º, n.º 2). Este juízo sustenta-se em acções de controlo e em auditorias (financeiras e orientadas) realizadas de acordo com o Manual de Auditoria e Procedimentos aprovado pelo Tribunal e tendo em conta as normas internacionais (ISSAI – *International Standards of Supreme Audit Institutions*).

A Assembleia da República pode solicitar ao Tribunal de Contas quaisquer informações técnicas ou esclarecimentos necessários à apreciação do Parecer sobre a Conta Geral do Estado – artigo 75.º, n.º 5, alínea c), da LEO.

De acordo com o princípio da transparência orçamental, a CGE é disponibilizada ao público, em formato acessível, até ao último dia do mês de Maio do ano seguinte a que diz respeito – artigo 73.º, n.º 3, alínea c), da LEO.

5. O Parecer do Tribunal de Contas quanto à CGE de 2014

No seu Parecer quanto à Conta Geral do Estado de 2014, o Tribunal de Contas, formula 95 (noventa e cinco) recomendações, com vista à correcção dos erros e deficiências assinalados e para a melhoria da fiabilidade e do rigor da CGE.

Ab initio, mais uma vez se assinala que a CGE continua a não comportar um balanço e uma demonstração de resultados da Administração Central, vindo as demonstrações financeiras que apresenta suportadas por diferentes sistemas contabilísticos em vigor. Isto porque, as contas são apenas apresentadas em contabilidade *orçamental*⁴⁶, faltando a contabilidade *patrimonial*⁴⁷. Nesta parte, o Parecer do Tribunal poderá divergir, em alguns aspectos, das normas internacionais

⁴⁶ O registo assenta em recebimentos e pagamentos, privilegiando o princípio de caixa.

⁴⁷ Assenta no princípio da especialização do exercício, aproximando-se assim a prestação de contas do sector público ao modelo utilizado no sector privado.

Tendo o *Plano Oficial de Contabilidade Pública* (POCP) sido aprovado pelo Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro, os estabelecimentos de educação e ensino não superior e os serviços externos do Ministério dos Negócios Estrangeiros ainda não aplicam contabilidade patrimonial. Nos primeiros está prevista a sua adopção para 2016.

A transição de todos os organismos públicos para o *Sistema de Normalização Contabilística* (SNC-AP) para as Administrações Públicas está prevista para 2017.

(ISSAI – *International Standards of Supreme Audit Institutions*)⁴⁸.

Quanto ao Quadro Plurianual de Programação Orçamental, considera-se afectado todo o seu pretendido efeito disciplinador das finanças públicas, por mor da alteração sucessiva dos valores inicialmente fixados para cada um dos programas orçamentais (que, recorde-se, são vinculativos para o ano em questão) – artigo 35.º, da LEO.

No que tange ao *enquadramento macroeconómico e orçamental*, à semelhança do que sucedeu no passado, o Tribunal aponta que o relatório do Orçamento do Estado (2014) e os subsequentes documentos de programação orçamental que apresentaram revisões ao cenário base⁴⁹ do Orçamento⁵⁰ se revelaram insuficientes quanto à informação sobre os pressupostos de base macroeconómica e na sua relação com a orçamentação/execução das receitas e despesas públicas. Salientando que a CGE não quantifica os impactos das medidas de consolidação orçamental.

A respeito da Administração Central, e em face das alterações orçamentais supervenientes quanto aos valores totais da receita e da despesa – ambos os valores conheceram um acréscimo – o Tribunal veio manifestar que a execução do Orçamento não foi integralmente reportada pelo Governo. Isto, por força da falta de identificação das entidades administradoras da receita do Estado, *maxime*, da subsistência da omissão de 9 entidades. Destacando, expressamente, o *Fundo de Resolução*⁵¹ por as suas receitas (na ordem de €4.981M) e correspondentes despesas não integrarem a conta consolidada da Administração Central.

⁴⁸ Sobre este aspecto, e outros, de crítica e análise do Parecer do Tribunal de Contas, veja-se de ERNESTO CUNHA, “As limitações e as condicionantes à certificação da Conta Geral do Estado”, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, IDEFF, Lisboa, Junho de 2016.

⁴⁹ Previsão do desempenho futuro da economia para um determinado período temporal (anual).

⁵⁰ O cenário macroeconómico inicial foi apresentado em Outubro de 2013 com o OE/2014. O Documento de Estratégia Orçamental (DEO) para os anos de 2014/2018 e o segundo orçamento rectificativo apresentados, em Abril e em Setembro de 2014, respectivamente, actualizaram as previsões iniciais.

⁵¹ O Fundo de Resolução foi criado em 2012, tendo por objecto prestar apoio financeiro à aplicação de medidas de resolução adoptadas pelo Banco de Portugal e desempenhar todas as demais funções que lhe sejam conferidas pela lei no âmbito da execução de tais medidas

Em particular sobre as receitas, no seu exame o Tribunal salienta a existência de «*casos relevantes de desrespeito dos princípios e regras orçamentais, de incumprimento das disposições legais que regulam a execução e a contabilização das receitas, de insuficiências dos sistemas de contabilização e de ineficácia dos sistemas de controlo (permitem omissões materiais e autonomia financeira a entidades financiadas por receitas do Estado que, indevidamente, registam como receitas próprias)*». Como exemplos da omissão de impostos nas receitas do Estado (€1.472 M), à semelhança de 2013, surgem enunciadas as contribuições de serviço rodoviário entregue à *Estradas de Portugal* (€527M) e para o audiovisual entregue à *Rádio e Televisão de Portugal* (€164M).

Pela primeira vez, o Governo divulgou uma estimativa da receita fiscal resultante do combate à fraude e à evasão (€2.550M), não indicando, porém, as fontes de informação e os cálculos efectuados nem disponibilizou os dados necessários para a verificação dessa estimativa. Assinalando o Parecer que as principais parcelas de tal estimativa não conferem com os valores reportados pela Autoridade Tributária e Aduaneira⁵² ao Tribunal e na Conta Geral do Estado.

Na contabilização da despesa terão ocorrido casos de desrespeito dos princípios orçamentais, de que são exemplo os encargos do Estado pagos através da entrega de património⁵³. No Parecer apontam-se a contabilização como despesa paga de transferências para contas bancárias dos próprios serviços destinadas a serem utilizadas no ano seguinte (princípio da *anualidade*)⁵⁴, a não integração na CGE da

O regime do Fundo foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 31-A/2012, de 10 de Fevereiro, no âmbito da revisão do Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras (RGICSF) e o respectivo regulamento consta da Portaria n.º 420/2012, de 21 de Dezembro.

⁵² Tendo implementado novas funcionalidades no sistema de informação sobre a acção inspectiva, a Autoridade Tributária e Aduaneira passou a reportar ao Tribunal o valor das liquidações e dos acréscimos de receita fiscal provenientes dessa acção.

⁵³ Aquisição de uma embarcação para o Ministério da Defesa Nacional mediante a cedência de um imóvel à Região Autónoma da Madeira.

⁵⁴ Artigo 106.º, n.º 1, da Constituição.

despesa de todos os serviços e entidades públicas (princípio da *universalidade*)⁵⁵, as erradas classificações de despesas (princípio da *especificação*)⁵⁶, a contabilização de despesas por valores líquidos, isto é, deduzidas de receitas de natureza semelhante (princípio da *não compensação*)⁵⁷ e a realização de pagamentos sem que existisse dotação disponível na correspondente rubrica de despesa (princípio do *cabimento prévio*)⁵⁸.

Segundo o Tribunal, a despesa consolidada da administração central, incluindo a decorrente dos activos e passivos financeiros a considerar, foi de €71.372M, ou seja, mais 10,1% que em 2013, devendo-se tal acréscimo aos aumentos significativos ocorridos em activos financeiros (empréstimo ao Fundo de Resolução para a realização do capital social do Novo Banco e empréstimo à CP - Comboios de Portugal), em encargos futuros da Estradas de Portugal com parcerias público-privadas, em transferências correntes para a administração local por a participação dos municípios no IRS ter passado a ser entregue por despesa orçamental⁵⁹ e em despesas com pessoal⁶⁰, e das reduções verificadas na Administração Central do Sistema da Saúde e nas Administrações Regionais de Saúde (aquisição de serviços de saúde e comparticipações) e nas transferências para a Segurança Social.

⁵⁵ O princípio da universalidade determina que a CGE deve abranger todas as despesas dos serviços integrados e dos serviços e fundos autónomos, incluindo entidades públicas reclassificadas (EPR) – artigo 9.º, da LEO.

⁵⁶ Corresponde à individualização de cada despesa, concretizando-se pela aplicação dos códigos de classificação.

⁵⁷ Todas as despesas são inscritas pela sua importância integral, sem dedução de qualquer espécie, ressalvadas as seguintes excepções (artigo 15.º, n.º 3, da LEO).

⁵⁸ Nenhuma despesa pode ser autorizada ou paga sem que tenha cabimento na correspondente dotação, aferida pela rubrica do nível mais desagregado de classificação económica (artigo 42.º, n.ºs 6 e 8, da LEO). As despesas registadas nas rubricas de aquisição de produtos químicos e farmacêuticos, produtos vendidos nas farmácias e material de consumo clínico tiveram uma execução de 103,4% em relação à dotação disponível, sendo responsável por este incumprimento a ARS do Centro (pagou mais €66 M do que o orçamentado) nestas rubricas.

⁵⁹ Em 2014, como recomendado pelo Tribunal, a participação dos municípios no IRS passou a ser contabilizada como receita do Estado e a ser entregue aos municípios por transferência do Orçamento do Estado. Antes tal participação era abatida à cobrança do imposto e transferida a respectiva verba para os municípios à margem do Orçamento.

⁶⁰ Devido ao aumento das contribuições da entidade patronal para a Segurança Social (a taxa subiu para 23,75%), das indemnizações por cessação de funções (impulsionadas pelo programa de rescisões por mútuo acordo) e das outras despesas de Segurança Social.

O principal instrumento de financiamento foi o *Programa de Assistência Económica e Financeira*⁶¹, sendo também de destacar a dívida de retalho (*Certificados de Aforro*⁶² e *Certificados do Tesouro Poupança Mais*⁶³) e as *Medium Term Notes*⁶⁴. A CGE (Mapa XXIX) continua a não incluir a dívida dos serviços e fundos autónomos (onde se integram as entidades públicas reclassificadas) nem a dívida representada por derivados e locações financeiras.

A *dívida directa*⁶⁵ consolidada do Estado (serviços integrados, serviços e fundos autónomos e Segurança Social), sem derivados financeiros, cresceu €9.765M, relativamente a 2013. A CGE apresenta, no que respeita à classificação económica das receitas e despesas resultantes de emissões, amortizações, juros e outros encargos da dívida pública, deficiências que conduziram, em regra, à subvalorização dos respectivos montantes. As incorrecções e omissões relativas à contabilização de derivados financeiros e outras operações em moeda estrangeira, com impacto nas

⁶¹ Acordado, em maio de 2011, entre as autoridades portuguesas, a União Europeia e o Fundo Monetário Internacional (FMI). Concretizou-se numa carta de intenções, subscrita pelo Governador e pelo Ministro de Estado e das Finanças, e em memorandos de entendimento (Memorando de Entendimento sobre as Condicionalidades de Política Económica, com a Comissão Europeia, e Memorando de Políticas Económicas e Financeiras, com o FMI).

Para restabelecer a confiança dos mercados financeiros internacionais e promover a competitividade e o crescimento económico sustentável, o PAEF assentou em três pilares: consolidação orçamental, estabilidade do sistema financeiro e transformação estrutural da economia portuguesa.

O pacote de assistência financeira previa, para o período de 2011 a 2014, um total de €78.000M, dos quais €52.000M através dos mecanismos europeus (*Mecanismo Europeu de Estabilização Financeira* e *Fundo Europeu de Estabilidade Financeira*) e €26.000M a assistência do FMI, ao abrigo de um Programa de Financiamento Ampliado. Deste total, €12.000M foram destinados ao mecanismo de apoio público à solvabilidade de bancos viáveis (*Bank Solvency Support Facility*). O Programa veio a expirar a 30 de Junho de 2014, sem o desembolso da última tranche prevista.

⁶² São instrumentos de dívida criados com o objectivo de captar a poupança das famílias. Têm como característica principal o serem distribuídos a retalho, isto é, serem colocados directamente juntos dos aforradores e terem montantes mínimos de subscrição reduzidos. Só podem ser emitidos a favor de particulares e não são transmissíveis, excepto em caso de falecimento do titular.

⁶³ São instrumentos de dívida pública, destinados à poupança das famílias, apresentando taxa fixa garantida. Foram criados pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 62/2013, de 19 de Setembro (DR, 1.ª série, n.º 196, de 10 de Outubro de 2013).

⁶⁴ Instrumento de dívida a médio prazo.

⁶⁵ A dívida pública do Estado corresponde à dívida em que o subsector Estado é o devedor efectivo, isto é apenas inclui os passivos deste subsector, pela qual respondem as suas receitas. Esta dívida inclui a capitalização acumulada dos certificados de aforro.

receitas e despesas, não foram integralmente quantificadas.

O relatório da CGE apenas evidencia a dívida não financeira dos subsectores dos serviços integrados e dos serviços e fundos autónomos (sem entidades públicas reclassificadas) e parte do Serviço Nacional de Saúde no final de 2014. Continuando a não evidenciar com rigor os recursos comunitários transferidos para Portugal, e sendo que o programa (operacional co-financiado) da área das pescas que apresenta níveis de execução baixos, comprometendo a utilização integral dos recursos postos à disposição de Portugal.

Também se salienta que os fluxos financeiros destinados às Regiões Autónomas e às Autarquias Locais não surgem reflectidos na CGE de forma completa e agregada, pois apenas se registam as operações orçamentais e as transferências para os municípios relativas à sua participação nos impostos do Estado.

De que é exemplo a omissão de €34M em IRC (por benefício fiscal ao “reinvestimento dos valores de realização”)⁶⁶, a *despesa fiscal*⁶⁷ relevada na CGE (€1.920M) continua subavaliada. Para além disso, não foi quantificada despesa relevante, incluindo a relativa a operações e actos isentos de imposto do selo declarados por sujeitos passivos (€103.917M)⁶⁸. A falta de informação sobre parte dos benefícios fiscais, a subavaliação recorrente da despesa fiscal pela Autoridade Tributária e Aduaneira e a sua insuficiente relevação na CGE «*constituem limitações importantes para o exame e para a formulação de uma opinião de auditoria sobre os*

⁶⁶ Acresce que a receita do IRC diminuiu €576 M (-11,3%) pelo efeito conjugado do decréscimo da cobrança e do aumento dos reembolsos.

⁶⁷ No caso dos benefícios fiscais, o Estado renuncia à receita que seria obtida caso fosse aplicado o regime de tributação-regra de cada imposto a factos ou a contribuintes a ele sujeitos (artigo 2.º, do Estatuto dos Benefícios Fiscais, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de Julho). Essa receita cessante é designada por *despesa fiscal* (DF).

A CGE não releva toda a DF quantificada pela Autoridade Tributária e Aduaneira, reiterando esta que o “reinvestimento dos valores de realização” não integra o conceito de benefícios fiscais.

⁶⁸ A CGE releva €332M de DF em imposto proveniente de três verbas da Tabela Geral do Imposto de Selo (TGIS). Porém, foram ainda declarados €103.917M, por operações e actos isentos relativos às restantes verbas da Tabela, sem quantificação de DF pela AT, alegadamente por insuficiências do sistema de informação e controlo desse imposto. Só o resultado da mera aplicação das taxas mínimas previstas na tabela geral desse imposto aos montantes declarados ascende a €143M.

valores envolvidos».

A informação sobre o património constante da CGE continua inconsistente e permanece afectada por várias deficiências, desde logo por subsistir a falta de inventário e da valorização adequada dos imóveis, não permitindo a devida confirmação da contabilização nos mapas das receitas obtidas e das despesas pagas com operações imobiliárias realizadas por organismos da Administração Central, as quais estão afectadas por erros (€4M) e, sobretudo, por falta de validação (€275M)⁶⁹.

Ao não comportar a totalidade dos movimentos dos organismos da Administração Central, *«a conta dos fluxos financeiros não desempenha o papel que lhe cabe no controlo das contas do Estado»*, evidenciando-se que uma parte relevante das disponibilidades financeiras dos organismos da Administração Central e das empresas públicas (e muitas entidades sem informação reportada) continua a ser movimentada fora do Tesouro, não sendo registada na contabilidade da tesouraria. Para além disso, a generalidade dos juros auferidos em incumprimento da unidade de tesouraria não foi entregue ao Estado (€24M).

⁶⁹ Segundo o Tribunal, continuam a não constar nem o inventário nem o balanço do Estado, a receita contabilizada como obtida em 2014 com operações imobiliárias é superior à reportada no relatório da CGE e está afectada por erros e outras deficiências, a despesa contabilizada como paga em 2014 com operações imobiliárias é muito superior à reportada no relatório da CGE e está afectada por erros e outras deficiências, a implementação do princípio da onerosidade (pagar pela ocupação de imóveis do Estado) regista atraso significativo e não foram contabilizadas as respectivas receitas obtidas em 2014, as quais, aliás, representam apenas 30% do montante total devido (€7M).