

CONTROLO DO ENDIVIDAMENTO E DA SITUAÇÃO FINANCEIRA DA ADMINISTRAÇÃO LOCAL AUTÁRQUICA



O município cumpriu o regime legal de endividamento municipal e apresenta uma gestão orçamental e financeira equilibrada e sustentável?

Município da Nazaré

Relatório n.º 2193/2015



Independência

InteGridade

ConFiança

FICHA TÉCNICA

NATUREZA	Auditoria Financeira
ENTIDADE AUDITADA	Município da Nazaré
FUNDAMENTO	Plano de Atividades da Inspeção-Geral de Finanças (IGF). A presente auditoria está inserida no âmbito do Projeto "Controlo do Endividamento e da Situação Financeira da Administração Local Autárquica".
ÂMBITO	As verificações efetuadas reportaram-se ao período compreendido entre 1/jan/2009 e 31/dez/2012 (com especial incidência sobre os documentos de prestação de contas do penúltimo ano).
OBJETIVOS	<p>A presente auditoria teve como objetivos:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Avaliação da qualidade da informação constante da prestação de contas do exercício de 2011; • Análise, quanto ao quadriénio (2009/2012), do comportamento do Município em termos de execução orçamental e do endividamento municipal (designadamente, no que respeita aos empréstimos, <i>leasing</i> e outras dívidas a terceiros) e apreciação da situação financeira, em especial, de curto prazo; • Controlo do cumprimento, relativamente aos anos de 2011 e 2012, do regime de endividamento previsto, respetivamente, na Lei das Finanças Locais (Lei 2/2007, de 15/jan) e nas respetivas Leis do Orçamento de Estado desses anos (Leis n.ºs 55-A/2010, de 31/dez e 64-A/2011, de 30/dez); • Verificação, no que respeita ao final de 2012, da posição do Município em termos de equilíbrios conjuntural e estrutural (saneamento e reequilíbrio financeiro) previstos na Lei n.º 2/2007, de 15/jan; • Conhecimento do sistema de controlo interno instituído em relação a vários aspetos do endividamento e sua avaliação em termos de adequação e eficácia.
METODOLOGIA	A presente auditoria baseou-se na metodologia e instrumentos de trabalho consubstanciados no guião " <i>Avaliação do Endividamento Municipal</i> ", adotado pela IGF.
CONTRADITÓRIO	Foi realizado contraditório formal institucional, nos termos do artigo 12.º do Decreto-Lei n.º 276/2007, de 31/jul.
CICLO DE REALIZAÇÃO	Mar/2012 a set/2014
DIREÇÃO	CdE – Alexandre Amado
EQUIPA	Coordenação: CdE – Paula Duarte Execução: Insp. Bonny Dias

Nota: Os conceitos, termos e expressões geralmente utilizados pela IGF nos seus produtos de controlo constam do «Glossário Geral da IGF», disponível em A IGF/Normas de Boas Práticas, no site <http://www.igf.min-financas.pt>.

Este Relatório não poderá ser reproduzido, sob qualquer meio ou forma, nos termos da legislação em vigor.

PARECER:

Concordo, sublinhando a submissão deste relatório a despacho de S. E. o Secretário de Estado do Orçamento atentas as propostas constantes do ponto 4. do mesmo (fls. 59).

À consideração superior.

Subinspetora-Geral

Assinado de forma digital por
ANA PAULA PEREIRA COSME
FRANCO BARATA SALGUEIRO
Dados: 2016.01.07 13:37:52 Z

Concordo, salientando a/o:

Total falta de fiabilidade da informação constante dos documentos de prestação de contas do MN nas vertentes patrimonial e orçamental.

Violação, no final de 2011 e 2012, do limite legal de endividamento líquido, factos que são suscetíveis de gerar responsabilidade financeira sancionatória.

Prática sistemática e crescente de elevado empolamento na previsão das receitas orçamentais, com reduzidas taxas de execução globais (2012: 27%) e, em especial, na componente de capital (2012: 8%), o que potenciava, de forma artificial, a realização e/ou existência de significativos montantes de despesa para o pagamento dos quais não existiam disponibilidades financeiras (2012: M€ 29,2).

Incumprimento, entre 2009/2012, do princípio do equilíbrio orçamental em sentido substancial, o que espelha uma gestão orçamental desequilibrada e, assim, a concretização do risco a que aludimos.

Materialidade e crescimento significativo da dívida global do MN entre 2009/2012 (M€ 19,4), evidenciando, no final do último ano (M€ 42,3), um nível completamente desadequado face ao seu quadro financeiro.

Situação financeira de CP muito negativa desequilibrada, com elevados saldos reais negativos de operações orçamentais (2012: M€ 33) e PMP a terceiros e a fornecedores (2012: 1616 e 1505 dias), de que decorreram relevantes custos financeiros (juros de mora liquidados, entre 2009/2011, de M€ 4,6).

À consideração superior.

Direção operacional.

Assinado de forma digital
por ALEXANDRE VIRGÍLIO
TOMÁS AMADO
Dados: 2015.12.16 16:53:28 Z

DESPACHO:

Concordo.

Remeta-se a Sua Exa o Secretário de Estado do Orçamento para homologação e encaminhamento a Sua Exa o Secretário de Estado das Autarquias Locais.

O Inspector-Geral,


Digitally signed by VÍTOR
MIGUEL RODRIGUES BRAZ
Date: 2016.01.18 16:12:22 Z

SUMÁRIO EXECUTIVO

Atendendo às evidências obtidas e à sua análise, os principais resultados **da auditoria ao Município da Nazaré (MN)**, que abrangeu o período compreendido entre 2009 e 2012, são, em síntese, os seguintes:

1. Insuficiências nos documentos de prestação de contas

1.1. Os balanços e os mapas de execução orçamental da despesa e de fluxos de caixa do MN não refletiam, com o mínimo de fiabilidade, a situação financeira e orçamental da Autarquia, sendo de destacar a elevada materialidade das correções efetuadas, entre 2010/2012, no passivo exigível (2012: mais M€ 3,5) e no ativo, em especial, nas disponibilidades (2012: menos M€ 6,2).

De facto, das correções efetuadas, nos anos de 2010/2012, **destacam-se as relativas à diferença entre os saldos contabilísticos das contas de depósitos em instituições financeiras e os respetivos extratos bancários** (menos, respetivamente, **M€ 4,3, M€ 5,7 e M€ 6,2**), cuja **reconciliação já não era efetuada há vários anos**.

Os referidos factos, suscetíveis de **gerar responsabilidade financeira sancionatória**, são **imputáveis** [REDACTED]

Nessa sede, a **apreciação e valorização da situação é da competência do Ministério Público junto do Tribunal de Contas**, a quem serão comunicados através de uma informação autónoma.

1.2. Constatámos, ainda, diversas insuficiências ao nível da adoção do POCAL com repercussões na qualidade da informação orçamental, financeira e económica, de que destacamos a não utilização, de forma sistemática e abrangente, das contas relativas a compromissos de exercícios futuros, a incompleta inventariação dos bens do domínio público e a inexistência de contabilidade de custos.

2. Fragilidades do processo de elaboração e gestão orçamental e suas consequências

2.1. A receita global disponível da Autarquia importou, nos anos de 2009/2012, respetivamente, em **M€ 21,2, M€ 13,5, M€ 13 e M€ 12,3**, incluindo, em cada um dos exercícios, a arrecadação de empréstimos no montante de M€ 9,7, M€ 1,8, m€ 600 e m€ 600.

2.2. Prática reiterada e crescente de elevado empolamento na previsão das receitas orçamentais, que evidenciaram **reduzidos índices de execução em termos globais** (passou, entre 2009/2012, de 41% para 27%), em especial, na componente de capital (de 40% para 8%), o que contraria o objetivo visado pelas regras previsionais consagradas no POCAL.

Deste procedimento decorre um acentuado risco para o equilíbrio e a sustentabilidade financeira do MN, pois permite e potencia, de forma artificial, a realização e/ou existência de elevados valores da despesa (2011 e

Total falta de fiabilidade dos documentos de prestação de contas

Eventual responsabilidade financeira

Outras insuficiências ao nível da adoção do POCAL

Prática sistemática de elevado empolamento na previsão das receitas

Risco significativo para o equilíbrio e a sustentabilidade financeira da entidade

2012: M€ 32,4 e M€ 29,2) **para além da efetiva capacidade para promover o seu pagamento atempado**, potenciando, assim, uma gestão orçamental totalmente desequilibrada.

2.3. Violação do princípio do equilíbrio orçamental corrente, previsto na al. e), do ponto 3.1.1. do POCAL, nos exercícios de **2009 e 2010**, sendo tal facto suscetível, em abstrato, de gerar responsabilidade financeira, mas relativamente ao qual o Tribunal de Contas já está na posse de todos os elementos que permitem a sua eventual valorização nessa sede.

2.4. Incumprimento sistemático e crescente do princípio do equilíbrio orçamental em sentido substancial, situação que espelha a **concretização**, ao nível da execução orçamental, **do referido risco** e a consequente existência de uma **gestão orçamental totalmente desequilibrada**.

2.5. A despesa orçamental apresenta, no mesmo período, **uma total rigidez**, não dispondo o **MN de qualquer margem de manobra ao nível da gestão financeira**, designadamente para fazer face às despesas municipais que não se encontravam, à partida, já "vinculadas".

Violação do princípio do equilíbrio orçamental corrente

Sistemático incumprimento do princípio do equilíbrio orçamental em sentido substancial

Gestão orçamental totalmente desequilibrada

Total rigidez das despesas orçamentais

3. Endividamento municipal desadequado face ao quadro financeiro e situação financeira de CP muito negativa e desequilibrada

3.1. No quadriénio **2009/2012**, a **dívida global do MN**, apresentou sempre **valores materialmente muito relevantes e crescentes (aumentou M€ 19,4, passando**, no final do último ano, **para**, pelo menos, **M€ 42,3)**, por força do aumento significativo da dívida administrativa/comercial de CP (M€ 21,5, passando para M€ 33,3), pois a dívida financeira de MLP decresceu cerca de 8% (de M€ 11 para M€ 8,9).

A Autarquia manteve, ao longo de todo o período analisado, **uma dívida global num valor materialmente muito relevante e completamente desproporcionado do seu quadro financeiro**, nomeadamente às suas receitas orçamentais, sendo de salientar, em 2012, o/a:

- ✓ **Elevado período de recuperação da dívida municipal** (7 anos e 4 meses);
- ✓ **Reduzido nível de cobertura da dívida pelas receitas anuais disponíveis** (28%);
- ✓ **Significativo valor da dívida municipal " per capita "** (m€ 5,3).

Estes factos **repercutem-se e condicionam a gestão orçamental de exercícios futuros**.

3.2. O stock da dívida de EMLP diminuiu no quadriénio de 2009/2012 (menos 22,6% e M€ 2,4), embora o **serviço da dívida tenha registado uma trajetória inversa** (mais 71% e m€ 411), sendo **expetável que continue a crescer nos próximos anos**.

3.3. A situação financeira de CP manteve-se, não obstante a adesão ao PREDE, muito negativa e desequilibrada, com:

- ✓ **Elevados e sistemáticos saldos reais negativos de operações orçamentais** (2012: M€ 33);
- ✓ **PMP a terceiros e a fornecedores que ultrapassam largamente os parâmetros legais** (2012: respetivamente, 1616 e 1505 dias);

Dívida municipal materialmente relevante e crescentemente desproporcionada face ao seu quadro financeiro

Situação financeira de CP muito negativa e desequilibrada

Elevados saldos reais negativos de operações orçamentais

PMP que ultrapassam largamente os parâmetros legais

5.2. A informação reportada à DGAL, quanto a 2011 e 2012, para apurar e controlar os referidos limites legais, **não refletia, com inteira fiabilidade, a situação do MN**, tendo sido apuradas **diferenças muito relevantes**, respetivamente:

- ✓ **EL: mais MC 9,5 e MC 8,3;** e
- ✓ **EMLP: mais m€ 30,8 e menos m€ 446.**

**Prestação de
informação incorreta à
DGAL**

6. Controlo interno, procedimentos contabilísticos e Plano de Gestão de Riscos de Corrupção e Infrações Conexas

6.1. A NCI e o PGRIC não são coerentes e articulados entre si e encontram-se desajustados da atual estrutura dos serviços.

A Autarquia **não dispõe de nenhum departamento, serviço ou elemento responsável pela função de controlo interno.**

**Documentos
desajustados da atual
estrutura organizativa**

**Inexistência de
responsável pela
função de controlo**

7. Principais recomendações

7.1. Destacam-se as **recomendações ao MN** que visam, em especial, **garantir a/o**:

- ✓ Fiabilidade dos documentos de prestação de contas, designadamente no que respeita ao registo, sistemático e adequado, dos pagamentos efetuados, das dívidas a terceiros, do património municipal e dos compromissos de exercícios futuros;
- ✓ Elaboração de orçamentos rigorosos e prudentes, especialmente ao nível da receita prevista, visando a manutenção de uma gestão orçamental equilibrada e sustentável, bem como o cumprimento da Lei dos Compromissos e Pagamentos em Atraso;
- ✓ Restabelecimento do equilíbrio orçamental e financeiro da Autarquia, através da adoção de medidas concretas que reduzam a despesa e a dívida e otimizem a cobrança da receita municipais;
- ✓ Cumprimento integral e sistemático, no futuro, do quadro legal previsto em matéria de endividamento municipal, em especial, em matéria de limites legais de endividamento municipal;
- ✓ Adequado reporte de informação financeira à DGAL, atento o papel desta entidade em sede, designadamente, de acompanhamento e controlo do limite de endividamento municipal;
- ✓ Articulação entre a NCI e o PGRIC, bem como a adequação destes documentos à atual estrutura orgânica dos serviços municipais;
- ✓ Criação/designação de um serviço ou pessoa responsável pela função de controlo interno.

**Principais áreas das
recomendações**

ÍNDICE

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS	7
LISTA DE QUADROS / GRÁFICOS.....	8
1. INTRODUÇÃO	9
1.1. ORIGEM E OBJETIVOS	9
1.2. METODOLOGIA E CONDICIONALISMOS	9
1.3. CONTRADITÓRIO INSTITUCIONAL.....	11
2. RESULTADOS DA AÇÃO	11
2.1. DOCUMENTOS DE PRESTAÇÃO DE CONTAS DE 2009 A 2012	11
2.1.1. FIABILIDADE DA INFORMAÇÃO FINANCEIRA	11
2.1.2. EVOLUÇÃO DOS BALANÇOS CORRIGIDOS	15
2.2. EXECUÇÃO ORÇAMENTAL E SITUAÇÃO PATRIMONIAL E FINANCEIRA (2009/2012).....	16
2.2.1. PREVISÃO E EXECUÇÃO ORÇAMENTAL	16
2.2.2. DÍVIDA MUNICIPAL E APRECIÇÃO DA SITUAÇÃO FINANCEIRA	24
2.2.3. PROGRAMA DE REGULARIZAÇÃO EXTRAORDINÁRIA DE DÍVIDAS DO ESTADO (PREDE)..	32
2.3. LIMITES LEGAIS DE ENDIVIDAMENTO DE 2011 E 2012.....	36
2.3.1. APURAMENTO DOS LIMITES DE ENDIVIDAMENTO (DGAL E IGF)	36
2.3.2. ENTIDADES RELEVANTES PARA OS LIMITES LEGAIS.....	38
2.3.3. CONTROLO DOS LIMITES ESPECIAIS DE EMLP	40
2.3.4. CONTROLO DOS LIMITES ESPECIAIS DE ENDIVIDAMENTO LÍQUIDO	40
2.3.5. CONTROLO DO LIMITE DE EMPRÉSTIMOS DE CURTO PRAZO	43
2.3.6. CONTROLO DA INFORMAÇÃO PRESTADA À DGAL	43
2.3.7. CONTRIBUTO DO MUNICÍPIO PARA O DÉFICE DO SUBSETOR LOCAL	44
2.3.8. APRECIÇÃO FINAL	45
2.4. SANEAMENTO E REEQUILÍBRIO FINANCEIROS.....	45
2.5. CONTROLO INTERNO, PROCEDIMENTOS CONTABILÍSTICOS E PLANO DE GESTÃO DE RISCOS DE CORRUPÇÃO E INFRAÇÕES CONEXAS	47
3. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	48
4. PROPOSTAS	59
ANEXOS (fls. 1 a 106)	

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

Amo Mais	Amo Mais – Associação de Fins Específicos
Cfr	Confrontar
CP	Curto Prazo
DGAL	Direção-Geral das Autarquias Locais
DL	Decreto-Lei
DR	Diário da República
ECP	Empréstimos de Curto Prazo
EL	Endividamento Líquido
EMLP	Empréstimos de Médio e Longo Prazo
IGF	Inspeção-Geral de Finanças
LFL	Lei das Finanças Locais
LOE	Lei do Orçamento de Estado
LOPTC	Lei do Organização e Processo do Tribunal de Contas
MC	Milhões de euros
mC	Milhares de euros
MLP	Médio e Longo Prazos
MN	Município da Nazaré
NAZARE FORMA	Nazaré Forma – Ensino, Formação e Certificação Profissional, Lda
NCI	Norma de Controlo Interno
OesteCIM	Comunidade Intermunicipal do Oeste
Pisoeste	Pisoeste – Parque de Inertes e Serviços do Oeste, EEIM
PCMN	Presidente da Câmara Municipal da Nazaré
PMP	Prazo(s) Médio(s) de Pagamento
POCAL	Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais
PREDE	Programa de Regularização Extraordinária de Dívidas ao Estado
RCM	Resolução do Conselho de Ministros
RJAEPL	Regime Jurídico da Atividade Empresarial Local e das Participações Locais
RJSEL	Regime Jurídico do Sector Empresarial Local
SMN	Serviços Municipalizados da Nazaré
TC	Tribunal de Contas

LISTA DE QUADROS / GRÁFICOS

Quadro 1	Síntese das correções efetuadas aos balanços
Quadro 2	Evolução das componentes dos balanços
Quadro 3	Evolução e taxas de execução da receita e despesa municipal
Quadro 4	Despesa orçamental prevista sem efetiva cobertura pela receita disponível
Quadro 5	Equilíbrio orçamental corrente
Quadro 6	Equilíbrio orçamental em sentido substancial
Quadro 7	Vinculação orçamental
Quadro 8	Compromissos assumidos / despesas faturadas (ou equivalente)
Quadro 9	Composição e evolução da dívida corrigida pela IGF
Quadro 10	Saldos reais de operações orçamentais
Quadro 11	Prazo médio de pagamento
Quadro 12	Indicadores de liquidez
Quadro 13	Indicadores de endividamento
Quadro 14	Indicadores de imobilizações
Quadro 15	Dívida a fornecedores a excluir/acrescer no apuramento do PMP
Quadro 16	PREDE – Controlo dos objetivos
Quadro 17	Evolução das outras dívidas a terceiros / Empréstimos PREDE
Quadro 18	Limites especiais de EL
Quadro 19	Limites especiais de EMLP
Quadro 20	Limites de ECP previstos na LFL
Quadro 21	Entidades abrangidas pelo conceito de endividamento líquido total
Quadro 11	Controlo dos limites especiais de EMLP
Quadro 23	Controlo dos limites especiais de EL
Quadro 24	Redução do excesso de endividamento líquido
Quadro 25	Controlo dos limites de ECP previstos na LFL
Quadro 26	Diferenças no reporte do endividamento líquido
Quadro 27	Diferenças no reporte do endividamento de EMLP
Quadro 28	Evolução do endividamento líquido
Quadro 29	Saneamento e reequilíbrio financeiros – Controlo dos pressupostos legais
Gráfico 1	Evolução dos PMP a fornecedores (IGF / DGAL)

1. INTRODUÇÃO

1.1. ORIGEM E OBJETIVOS

1.1.1. De acordo com o plano de atividades da Inspeção-Geral de Finanças (**IGF**), realizou-se uma auditoria no Município da Nazaré (**MN**), enquadrada no Projeto designado " Controlo do endividamento e da situação financeira da Administração Local Autárquica ".

1.1.2. A esta auditoria estão associados os seguintes **objetivos**:

1	Avaliação da qualidade da informação constante da prestação de contas do Município, relativa ao exercício de 2011.
2	Análise do comportamento do Município no que respeita à execução orçamental no último triénio (2009/2011), avaliação da evolução do seu endividamento no mesmo período, designadamente em termos de empréstimos, <i>leasing</i> e outras dívidas a terceiros, e apreciação da sua situação financeira, em especial, de curto prazo.
3	Controlo do cumprimento pelo Município, no final do ano de 2011, do regime de endividamento previsto na Lei das Finanças Locais ¹ e na Lei do Orçamento de Estado desse ano ² , quer na vertente dos empréstimos, quer de endividamento líquido.
4	Verificação, no final de 2011, da posição do Município em termos de equilíbrios conjuntural e estrutural (saneamento e reequilíbrio financeiros).
5	Conhecimento do sistema de controlo interno instituído no Município no que respeita a vários aspetos do endividamento e sua avaliação em termos de adequação e eficácia.

Embora a auditoria incidisse sobre o triénio 2009/2011, foi ainda considerada na análise, nos casos em que os objetivos definidos o permitiram, a **informação financeira relativa ao final do exercício de 2012**, ainda que não validada pela IGF ³.

Para além disso, procedeu-se à apreciação do Plano de Gestão de Riscos de Corrupção e Infrações Conexas, especialmente nas áreas relacionadas com o objeto da presente auditoria.

1.2. METODOLOGIA E CONDICIONALISMOS

1.2.1. A presente ação de controlo baseou-se na metodologia e instrumentos de trabalho consubstanciados no guião " Avaliação do Endividamento Municipal ", sintetizados nos Anexos (a fls. 1 a 14), tendo o trabalho de auditoria englobado:

- ✓ Recolha e análise de informação, suportada num conjunto de mapas;
- ✓ Utilização de uma *check list* de verificação da coerência entre os vários documentos que integram a prestação de contas;
- ✓ Realização de entrevistas com dirigentes e outros trabalhadores da entidade, com base em questionários destinados a validar os aspetos mais relevantes do sistema

¹ Lei n.º 2/2007, de 15/jan (com declaração de retificação n.º 14/2007, publicada no DR, I série de 15/fev/07), alterada pelos art. 6.º da Lei n.º 22-A/2007, de 29/jun, art. 29.º da Lei n.º 67-A/2007, de 31/dez, art. 32º da Lei n.º 3-B/2010, de 28/abr, art. 47º da Lei n.º 55-A/2010, de 31/dez e art. 57.º da Lei n.º 64-B/2011 de 30/dez.

² Art. 53º da Lei n.º 55-A/2010, de 31/dez (alterado pelo art. 2º da Lei n.º 60-A/2011, de 30/nov).

³ A consideração do ano de 2012 tornou-se necessária, desde logo, face à verificação do incumprimento, em 2011, do limite especial de endividamento líquido (cfr. item 2.3.3.), situação que era suscetível de gerar responsabilidades financeira e tutelar-administrativa, a não ser que tivesse ocorrido, quanto à última sede referida, facto julgado justificativo ou regularização superveniente (cfr. art. 8º, n.º 1, al. d), e art. 9º, al. g), ambos da Lei n.º 27/96, de 1/ago).

de controlo interno;

- ✓ Execução de procedimentos de circularização e reconciliação com entidades terceiras;
- ✓ Efetivação de testes de conformidade e substantivos.

Anexos, a fls. 1 a 14

1.2.2. Na realização desta ação de controlo, a equipa de auditoria foi confrontada com um conjunto muito importante e diversificado de **condicionalismos**, dos quais destacamos:

- ✓ As relevantes deficiências ao nível da informação elaborada e facultada pelos serviços, bem como a ausência de conhecimentos quanto aos *inputs* e *outputs* dos dados na aplicação informática ⁴.
- ✓ A inexistência de interlocutores que pudessem dar uma resposta às questões e dúvidas que iam sendo suscitadas pela equipa de auditoria, pois existia uma grande rotatividade dos trabalhadores afetos a esta área (na generalidade a exercer funções na Autarquia ao abrigo de Programas de Estágios Profissionais) e, conseqüentemente, um grande desconhecimento dos eventos ocorridos, bem como com falta de capacitação específica.
- ✓ A persistente morosidade e incapacidade verificadas ao nível da seção de contabilidade, quer na disponibilização de dados e/ou documentos, quer na prestação de esclarecimentos.

De facto, os serviços financeiros municipais não estavam dotados, pelo menos até meados de 2013, de recursos humanos com conhecimentos e formação suficientes para dar resposta às solicitações de dados e aos esclarecimentos suscitados pela equipa de auditoria.

Esta situação, em especial dada a inexistência, entretanto constatada, de informação minimamente fiável que possibilitasse qualquer análise fundamentada da situação orçamental e financeira da Autarquia, condicionou fortemente o normal desenvolvimento da ação, determinando, inclusivamente, a sua suspensão.

Com efeito, após uma primeira validação dos dados facultados relativamente ao exercício de 2011, verificámos a existência de inúmeras incoerências na informação disponível (em especial, associadas a um conjunto muito vasto de acordos de pagamento celebrados com os fornecedores e/ou empreiteiros e à inexistência de reconciliações bancárias já há alguns anos), que, face à desorganização contabilística e documental, bem como à escassez de recursos humanos, não foi possível ultrapassar de forma minimamente expedita.

Em consequência da situação descrita, foi, inclusivamente, solicitado, pela IGF (através do ofício n.º 2110, de 31/jul/2012), ao Senhor Presidente da Câmara Municipal da Nazaré (PCMN), que promovesse a realização de um conjunto de diligências, no sentido de promover a regularização das situações anómalas inicialmente apuradas, devendo dar conhecimento dos respetivos resultados.

Anexos, a fls. 96

Neste contexto, o PCMN, alegando a complexidade do trabalho a efetuar, solicitou (através do ofício n.º 167/SEC/2012, de 8/out/2012) uma prorrogação do prazo até ao final do mês de nov/2012 (pedido que foi deferido pela IGF), não tendo, no entanto sido

⁴ Designadamente, ao nível dos acordos de pagamentos celebrados com fornecedores e empreiteiros.

realizados, nem no prazo referido, nem nos meses subsequentes, os procedimentos e prestada a informação solicitados pela IGF.

Anexos, a fls. 97 a 100

Aliás, só a partir de meados de 2013, com o regresso de um técnico da Autarquia para a área contabilística e financeira (que esteve ausente durante alguns anos), é que começou a ser efetuado o trabalho suscitado pela IGF e a ser dada resposta, ainda que de forma muito incompleta e morosa, aos pedidos inicialmente formulados pela IGF, bem como a informações adicionais solicitadas e às questões suscitadas, tendo o desenvolvimento da auditoria ficado também dependente da disponibilidade do inspetor para continuar a ação (pois foi, entretanto, afeto a outros trabalhos).

Saliente-se, por fim, que até à elaboração do presente projeto de relatório, não foi dada uma resposta integral e satisfatória ao solicitado inicialmente pela IGF, bem como a um conjunto relevante de informações adicionais, pelo que não foi possível ultrapassar, em termos de análise e de relato, todas as fragilidades evidenciadas pela informação financeira e orçamental elaborada, aprovada e publicitada pela Autarquia.

1.3. CONTRADITÓRIO INSTITUCIONAL

1.3.1. O projeto de relatório foi sujeito a contraditório institucional da Autarquia, constando a resposta dos Anexos ao presente relatório (a fls. 101 a 106).

No referido documento, o MN transcreve apenas o extrato da ata de reunião da CMN onde foi presente o teor do projeto relatório, da qual resulta a aceitação, de uma forma genérica, das asserções produzidas pela IGF.

A apreciação do conteúdo desse contraditório foi tida em consideração na redação do presente documento.

2. RESULTADOS DA AÇÃO

2.1. DOCUMENTOS DE PRESTAÇÃO DE CONTAS DE 2009 A 2012

2.1.1. FIABILIDADE DA INFORMAÇÃO FINANCEIRA

2.1.1.1. Do trabalho executado, com o propósito de aferir sobre a qualidade da informação financeira produzida pelo MN, através de procedimentos de circularização e reconciliação das dívidas a terceiros⁵, a par da realização de outros testes de conformidade, resultaram as seguintes correções aos dados constantes dos **balanços dos anos de 2009 a 2012:**

⁵ Para a análise do ano de 2011 foi obtida informação das seguintes entidades:

- ✓ Dívida financeira: da Direção-Geral do Tesouro e Finanças - DGTF (através da circularização efetuada no âmbito da presente auditoria) e das três entidades financeiras (BPI – Banco Português de Investimento, Caixa Geral de Depósitos e Banco Espírito Santo) com as quais o MN tinha contratos de empréstimos de médio e longo prazo em vigor (cujos dados foram disponibilizados pela própria Autarquia).
- ✓ Dívida administrativa: das 38 entidades credoras selecionadas na amostra, apenas foram circularizadas sete, pois a informação das restantes 31 foi facultada pela Sociedade de Revisores Oficiais de Contas (SROC). Essa amostra correspondeu a cerca de 65% do valor das dívidas a terceiros, existente em 31/dez/2011, tendo-se obtido confirmação de 62% da amostra.

Quadro 1 – Síntese das correções efetuadas aos Balanços

Un: euro

COMPONENTES DO BALANÇO	CONTAS	2009				2010				2011				2012			
		Débito	Crédito	Saldo		Débito	Crédito	Saldo		Débito	Crédito	Saldo		Débito	Crédito	Saldo	
				Valor	D/C			Valor	D/C			Valor	D/C			Valor	D/C
ATIVO	Imobilizado				65 000		65 000	D	508 995		508 995	D	492 323		492 323	D	
	Depósitos à ordem a)					4 287 305	- 4 287 305	C		5 746 729	- 5 746 729	C		6 241 482	- 6 241 482	C	
	Ativo - sem identificação de classe								2 737 437		2 737 437	D	2 737 437		2 737 437	D	
FUNDOS PRÓPRIOS	Resultados	96 247		- 96 247	D	4 498 076		- 4 498 076	D	6 940 063		- 6 940 063	D	6 560 959		- 6 560 959	D
PASSIVO	Empréstimos obtidos do MLP									415 036		415 036	C		5 981	5 981	C
	Fornecedores de imobilizado					65 000	65 000	C		508 995	508 995	C		492 323	492 323	C	
	Fornecedores c/c		96 247	96 247	C		210 771	210 771	C		778 298	778 298	C		313 497	313 497	C
	Outros credores									2 737 437	2 737 437	C		2 737 437	2 737 437	C	

a) Relativamente ao exercício de 2009, não foi disponibilizada informação que permitisse efetuar as correções necessárias.

Anexos, a fls. 15 a 40

Das **correções efetuadas**, nos anos **2009/2012**, destacam-se as:

- ✓ No **passivo, para mais**, de, respetivamente, € 96 247, € 275 771, € 4 439 765 e € 3 549 237, representando, no final de 2012, cerca de 8% da dívida de curto e médio/longo prazos (MLP) constante do respetivo balanço.

Tais situações decorrem de dívidas a fornecedores (e empreiteiros) e a instituições financeiras (cedência de acordos de pagamento celebrados com credores)⁶, bem como a empréstimos de médio e longo prazo (EMLP).

Parte da dívida omitida diz respeito a um elenco diversificado de terceiros, com quem a Autarquia celebrou acordos de pagamento relativamente a um conjunto relevante de créditos, os quais foram posteriormente cedidos a entidades financeiras (cuja dívida omitida atingia, em 2012, cerca de M€ 2,7), bem como a notas de débito de juros de mora emitidas pelos credores.

- ✓ No **ativo, para menos**, de, respetivamente, € 0⁷, € 4 222 304, € 2 500 297 e € 3 011 721, representando, no final de 2012, cerca de 98% dos depósitos em instituições financeiras e caixa constantes do respetivo balanço

Os referidos montantes resultam, em especial, da diferença entre os saldos contabilísticos das contas relativas a depósitos em instituições financeiras e os que constam, relativamente ao final de cada exercício, das certidões e extratos emitidas pelas mesmas, sendo, ainda, de referir que não era efetuada, há vários anos, a reconciliação das contas bancárias tituladas pela Autarquia.

Com efeito, relativamente aos anos de **2010 a 2012, corrigimos**, no balanço, os

⁶ Atenta a variedade e complexidade das situações em causa, os montantes totais, incluindo os omitidos contabilisticamente, foram apurados pelos serviços municipais, não sendo possível identificar, na maioria dos casos, a natureza da despesa em causa (imobilizado, existências, custos), bem como o ano a que respeitavam. Assim, efetuou-se o respetivo registo em rúbricas genéricas, sem identificação da classe patrimonial (do ativo e do passivo) nos anos de 2011 e 2012.

⁷ Não foram efetuadas correções ao valor dos depósitos bancários de 2009 pelo facto de não ter sido disponibilizada informação suficiente que permitisse efetuar o apuramento desses montantes.

saldos daquelas contas, para menos, no montante, respetivamente, de MC 4,3, MC 5,7 e MC 6,2.

Anexos, a fls. 39 e 40

2.1.1.2. Realce-se, ainda, que, ao que foi possível apurar, **a divergência indicada (entre os saldos contabilísticos e os dos extratos bancários) resulta**, essencialmente, da falta de articulação entre os movimentos bancários e os registos contabilísticos, ou seja, da realização de débitos diretos nas contas bancárias da Autarquia relativamente aos quais não eram elaboradas, pelos seus serviços, as correspondentes ordens de pagamento e, conseqüentemente, não eram efetuados os respetivos registos contabilísticos.

Assim, **também os documentos de prestação de contas na perspetiva orçamental**, em especial, **os mapas de execução orçamental da despesa e de fluxos de caixa não refletiam, com o mínimo rigor, o montante da despesa efetivamente paga em cada exercício.**

Todavia, atendendo a que não chegou a ser efetuada a reconciliação das contas bancárias, efetuámos, a este nível, uma correção, para efeitos da nossa análise, apenas quanto aos saldos orçamentais iniciais, em que considerámos um valor zero em todos os anos.

De facto, a total falta de fiabilidade dos montantes relevados ao nível dos depósitos bancários determinou correções, para menos, nos respetivos registos contabilísticos, de montante superior (cfr. item 2.1.1.1.) ao dos saldos orçamentais, pelo que optámos por não atender ao resultado do impacto das indicadas correções, que determinariam um saldo de operações orçamentais negativo⁸, tendo decidido, para efeitos da análise a efetuar, atribuir um valor zero àquela variável em todos os exercícios.

2.1.1.3. Para além disso, atento o disposto no Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL)⁹, constatámos ainda, a **existência de outras insuficiências** com repercussões ao nível da qualidade e fiabilidade da **informação económico-financeira** elaborada pelo MN, nomeadamente a:

- ✓ Inexistência de contabilidade de custos;
- ✓ Não utilização das contas relativas a compromissos de exercícios futuros, pelo que não está garantido o conhecimento, através da informação contabilística prevista no POCAL, do seu impacto nos futuros orçamentos municipais;
- ✓ Inventariação incompleta dos bens de domínio público adquiridos antes da entrada em vigor do POCAL.

2.1.1.4. Por fim, saliente-se que, nos anos de 2009 a 2012, a Sociedade de Revisores Oficiais de Contas (SROC)¹⁰ emitiu, nas sucessivas certificações legais das contas do

⁸ O que indicia a utilização de valores de operações de tesouraria ou de cauções e garantias em dinheiro no pagamento de operações orçamentais, situação que, no entanto, dadas as fragilidades existentes ao nível da informação disponibilizada e a ausência de reconciliações bancárias, não foi possível confirmar, concretizar e quantificar.

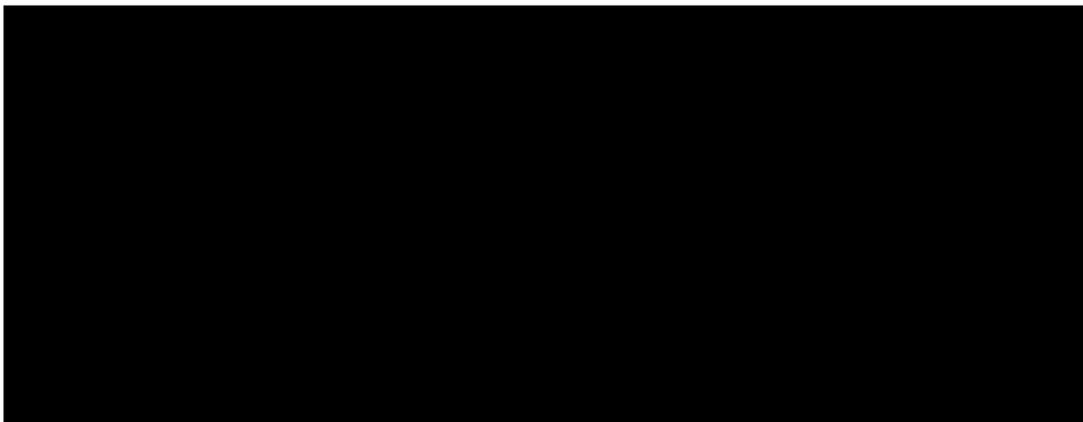
⁹ Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22/fev, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 162/99, de 14/set, Decreto-Lei n.º 315/2000, de 2/dez, Decreto-Lei n.º 84-A/2002, de 5/abr, e pelo art. 104º da Lei n.º 60-A/2005, de 30/dez.

¹⁰ No triénio 2009/2011, a entidade responsável pela certificação legal das contas da Autarquia foi a firma " MRG – Roberto, Graça & Associados, SROC ", ao passo que, relativamente ao ano de 2012, foi a firma " Mariquito, Correia & Associados, SROC ".

MN, "escusa de opinião" ¹¹, situação que ocorre "Quando os eventuais efeitos das limitações de âmbito sejam tais que o revisor/auditor não tenha possibilidade de obter evidência suficiente e, conseqüentemente, não esteja em condições de expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras no seu todo (...) " ¹².

2.1.1.5. Os factos descritos anteriormente (itens 2.1.1.1. a 2.1.1.3.), dada a sua diversidade, materialidade e relevância, **são suscetíveis de integrar os ilícitos previstos e punidos** nos termos do arts. 65º, n.º 1, als. a) e d), e 66º, n.º 1, al. a) ¹³, ambos da Lei n.º 98/97, de 26/ago ¹⁴.

A eventual responsabilidade financeira sancionatória associada à prática de tais factos ilegais é imputável:



A apreciação e valorização dos factos descritos é da competência do Ministério Público junto do Tribunal de Contas (cfr. art. 89.º, n.ºs 1, al. c), e 2, da Lei n.º 98/97, de 26/ago), a quem irão ser comunicados através de uma informação autónoma, que será acompanhada dos respetivos anexos relevantes, bem como dos contraditórios institucional e pessoal.

A IGF encontra-se sujeita nesta matéria a um especial dever de colaboração com aquele Tribunal (art. 12º da citada Lei), constando, expressamente, de um Protocolo celebrado entre estas entidades (em mar/2006) que " (...) não constitui matéria dos trabalhos de auditoria ou de inspeção a averiguação de aspetos relativos ao nexo de imputação dos factos apurados, isto é, de culpa ou dolo dos agentes. ".

Cabe, no entanto, à IGF carrear para o processo todos os elementos e apreciações que permitam contextualizar a situação ocorrida e, assim, permitir um melhor conhecimento da mesma.

¹¹ O Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas - EOROC (aprovado pelo Decreto-Lei n.º 487/99, de 16/nov, e alterado pelo Decreto-Lei n.º 224/2008, de 20/nov) estabelece que "A certificação legal das contas deve concluir exprimindo uma opinião com ou sem reservas, uma escusa de opinião, uma opinião adversa, com ou sem ênfases, de acordo com as modalidades definidas nas normas de auditoria em vigor" (cfr. n.º 3, do art. 44º do EOROC).

¹² Atualmente, por força da alteração resultante da Lei n.º 20/2015, de 9/mar, art. 65º, n.º 1, al. n).

¹³ De acordo com o § 41. da Diretriz de Revisão/Auditoria 700.

¹⁴ Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas (LOPTC).

2.1.1.6. Assim, no **quadriénio 2009/2012**:

Os **balanços e os mapas de fluxos de caixa e de execução orçamental da despesa** do MN **não refletiam, com o mínimo de fiabilidade, a situação financeira e orçamental da Autarquia**, sendo de destacar a **elevada materialidade das correções efetuadas em 2010/2012 no passivo exigível (2012: mais M€ 3,5) e no ativo, em especial, nas disponibilidades (2012: menos M€ 6,2)**, situação que é suscetível de **gerar responsabilidade financeira sancionatória**.

2.1.2. EVOLUÇÃO DOS BALANÇOS CORRIGIDOS

2.1.2.1. As componentes dos balanços do quadriénio 2009 a 2012, após as correções que puderam ser efetuadas pela IGF, apresentaram a seguinte evolução:

Quadro 2 – Evolução das componentes dos Balanços

Un: euro

DESCRIÇÃO	2009	2010	2011	2012	VARIACÃO NO QUADRIÉNIO	
					Montante	%
ACRÉSCIMOS E DIFERIMENTOS	312 587,25	465 781,02	262 625,18	318 089,12	5 501,87	2%
RESTANTE ATIVO	44 032 373,78	48 259 727,17	55 633 978,39	54 550 459,86	10 518 086,08	24%
ATIVO TOTAL	44 344 961,03	48 725 508,19	55 896 603,57	54 868 548,98	10 523 587,95	24%
DÍVIDAS A TERCEIROS	24 142 244,14	29 496 731,95	46 730 156,03	43 445 158,04	19 302 913,90	80%
PROVISÕES	0,00	373 065,38	501 325,12	954 264,64	954 264,64	---
ACRÉSCIMOS E DIFERIMENTOS	6 577 306,53	11 720 218,73	11 398 017,48	11 457 253,09	4 879 946,56	74%
PASSIVO TOTAL	30 719 550,67	41 590 016,06	58 629 498,63	55 856 675,77	25 137 125,10	82%
PATRIMÓNIO	13 506 556,42	13 506 556,42	13 506 556,42	13 506 556,42	0,00	0%
RESTANTES FUND. PRÓPRIOS	118 853,94	- 6 371 064,29	- 16 239 451,48	- 14 494 683,21	- 14 613 537,15	-12295%
FUND. PRÓPRIOS TOTAIS	13 625 410,36	7 135 492,13	- 2 732 895,06	- 988 126,79	- 14 613 537,15	-107%

Fonte: Balanços corrigidos pela IGF

Anexos, a fls. 39 e 40

Assim, no referido quadriénio, constatou-se o seguinte:

- ✓ **O ativo** apresentou uma **evolução favorável**, com um acréscimo de 24% (M€ 10,5), que resultou, essencialmente, do aumento das contas de imobilizações corpóreas, dívidas de terceiros de curto prazo (CP), bens de domínio público e das correções autónomas sem identificação de classe introduzidas pela IGF nesta componente do balanço (que contribuíram, respetivamente, em 40%, 35%, 32% e 26% para a variação total), que compensou a variação negativa resultante da correção da IGF ao nível das contas de depósitos e caixa (com um peso na variação total de -42%);
- ✓ **O passivo**, ao contrário, **evoluiu negativamente**, pois evidenciou um acréscimo de 82% (M€ 25,1), para o que concorreu, em especial, o aumento das dívidas a terceiro de CP (162%, que corresponde a 86% da variação total);

- ✓ **Os fundos próprios diminuíram** cerca de 107% (M€ 14,6), para o que contribuiu, sobretudo, os resultados transitados e das correções autónomas sem identificação de classe introduzidas pela IGF nesta componente do balanço (com um peso, respetivamente, de 64% e 44% na variação total).

Anexos, a fls. 39 e 40

2.1.2.2. Em síntese:

Aumentou o grau de dependência do MN de capitais alheios exigíveis¹⁵ para financiamento do ativo (passou de 54% para 81%), tendo decrescido o correspondente peso dos fundos próprios (de 31% para -2%).

2.2. EXECUÇÃO ORÇAMENTAL E SITUAÇÃO PATRIMONIAL E FINANCEIRA (2009/2012)

2.2.1. PREVISÃO E EXECUÇÃO ORÇAMENTAL

2.2.1.1. No quadriénio em análise, as receitas cobradas e as despesas pagas tiveram a evolução que se encontra expressa no quadro seguinte.

Quadro 3 – Evolução e taxas de execução da receita e despesa municipal

Un. euro

RUBRICAS	PREVISÃO / EXECUÇÃO (valores absolutos)								PREVISÃO / EXECUÇÃO (%)				VARIACÃO DA EXECUÇÃO NO QUADRIÉNIO			
	2009		2010		2011		2012		2009		2010		2011		2012	
	PREVISÃO	EXECUÇÃO	PREVISÃO	EXECUÇÃO	PREVISÃO	EXECUÇÃO	PREVISÃO	EXECUÇÃO	2009	2010	2011	2012	(%)	(pp)		
1 - Saldo inicial a)	1 589 244	0	3 344 610	0	2 639 280	0	3 894 961	0	0%	0%	0%	0%	-	0 pp		
2 - Repos. não abat. nos pagam.	1	0	0	0	1	0	1	0	0%	---	0%	0%	-	0 pp		
3 - Receita Corrente	17 227 665	8 131 949	14 442 048	9 374 301	17 251 612	10 243 692	16 382 783	10 233 466	47%	65%	59%	62%	26%	15 pp		
4 - Despesa Corrente	24 785 426	13 836 318	16 989 630	9 963 536	17 353 140	9 059 884	16 358 990	8 365 651	56%	59%	52%	51%	-40%	- 5 pp		
5 - Receita de Capital	32 913 024	13 836 921	24 748 491	4 099 481	27 934 034	2 721 258	25 065 776	2 049 286	40%	17%	10%	8%	-84%	- 31 pp		
6 - Despesa de Capital	25 355 264	5 577 185	25 200 910	4 215 577	27 982 507	2 649 385	25 089 570	2 639 850	22%	17%	9%	11%	-53%	- 11 pp		
7 - Receita Total (1+2+3+5)	51 729 934	21 168 869	42 535 149	13 473 782	47 824 927	12 964 950	45 343 521	12 282 752	41%	32%	27%	27%	-42%	- 14 pp		
8 - Despesa Total (4+6)	50 140 690	19 413 503	42 190 540	14 179 113	45 335 647	11 709 269	41 448 560	11 005 501	39%	34%	26%	27%	-43%	- 12 pp		

a) Dada a falta total de fiabilidade dos montantes relevados ao nível dos depósitos bancários, que determinou correções, para menos, de montante superior, consideramos aqui o valor zero.

Fonte: Mapas de controlo orçamental e mapas de fluxos de caixa

Anexos, a fls. 41 e 42

Importa salientar que, como referimos e fundamentámos anteriormente (cfr. 2.1.1.2.), para efeitos da análise efetuada à execução orçamental do MN considerámos, em todos os anos, o saldo inicial de operações orçamentais com o valor nulo.

A **receita total disponível**, que, **em 2012**, foi de **M€ 12,2**, **diminuiu**, ao longo do quadriénio, cerca de **42%**, devido ao acentuado decréscimo verificado na rubrica de receitas de capital (com uma evolução negativa de 84%), nas quais se destaca o

¹⁵ Passivo total menos acréscimos e diferimentos.

comportamento da **rubrica 12.06. – Empréstimos a médio e longo prazo** (com uma **diminuição de M€ 8**)¹⁶.

Realce-se que **as referidas receitas incluíam**, em qualquer dos anos do período examinado, a **utilização de empréstimos** (receitas não efetivas) no montante de, respetivamente, M€ 9,7, M€ 1,8, m€ 600 e m€ 600, **sem as quais as receitas daquele exercício seriam de M€ 13,1, M€ 15,1, M€ 15,0 e M€ 15,6**.

No mesmo sentido, evoluiu a **despesa total (decréscimo de 43%)**, tendo passado de **M€ 19,4 para M€ 11**, em resultado, sobretudo, das variações negativas ocorridas nas rubricas **02 - Aquisição de Bens e Serviços (- M€ 3,8)** e **07 - Aquisição de Bens de Capital (- M€ 3,1)**.

2.2.1.2. No mesmo período, o **grau de execução orçamental da receita total**, que já era baixo, **diminuiu** significativamente **de 41% para 27%**, situação que decorreu, em especial, do comportamento evidenciado pela **receita de capital**, cuja **taxa de realização passou de 40% para apenas 8%**¹⁷.

Caso não se considere o valor dos saldos iniciais ao nível da previsão (para harmonizar com as variáveis consideradas pela IGF em termos de execução), o **grau de execução orçamental da receita total continuou a apresentar um valor e evolução idêntica**, pois **diminuiu de 42% para 30%**.

Em qualquer caso, **face aos valores previstos, não foram arrecadas**, nos anos de 2009 a 2012, **receitas totais** no montante de, respetivamente, **M€ 30,6, M€ 29,1, M€ 34,9 e M€ 33,1** (M€ 29, M€ 25,7, M€ 32,2 e M€ 29,2, caso não se considere, em termos previsionais, os saldos orçamentais iniciais), resultando esta situação sobretudo das seguintes rubricas da receita:

- ✓ **09 – Venda de bens de investimento**, com verbas não executadas, de M€ 4,7, M€ 7,5, M€ 9,7 e M€ 8,3, as quais contribuíram em 15%, 26%, 28% e 24% para o desvio total verificado;
- ✓ **10 - Transferências de capital**¹⁸, com verbas não executadas de M€ 8,2, M€ 5,0, M€ 8,0 e M€ 14,7, as quais contribuíram em 27%, 17%, 23% e 42% para o desvio total verificado;
- ✓ **11 - Ativos financeiros**, em 2009 e 2010, com verbas não executadas de M€ 7 e M€ 8, as quais contribuíram em 23% e 28% para o desvio total verificado;
- ✓ **08 - Outras receitas correntes**, em 2011 e 2012, com verbas não executadas de

¹⁶ No decurso de 2009, para além de um EMLP contratado com o BPI (para financiamento da construção do Centro Escolar da Nazaré), o MN contraiu ainda mais dois empréstimos no âmbito do Programa de Regularização Extraordinária de Dívidas do Estado (PREDE), aprovado pela Resolução do Conselho de Ministros (RCM) n.º 191-A/2008, em conjugação com a RCM n.º 34/2008, publicadas no DR, 1ª série de, respetivamente, 27/nov e 22/fev.

¹⁷ Os desvios identificados estão, também, influenciados pela não consideração de qualquer valor ao nível do saldo inicial de operações orçamentais que, de acordo com os documentos de prestação de contas perfaziam, respetivamente, M€ 1,6, M€ 3,3, M€ 2,6 e M€ 3,9.

¹⁸ Em especial, ao nível das seguintes rubricas: 10.03.01.04. - Cooperação técnica e financeira e 10.03.07. - Participação comunitária em projetos cofinanciados.

M€ 6,1 e M€ 6,7, as quais contribuíram em 18% e 19% para o desvio total verificado;

- ✓ **13 - Outras receitas de capital**, em 2011, com verbas não executadas de M€ 7,5 (contributo de 22% para o desvio total verificado).

Anexos, a fls. 41

Verificou-se, assim, no quadriénio, 2009/2012, uma **prática, reiterada e crescente, de elevado empolamento na previsão das receitas orçamentais, que evidenciaram**, ainda que não se considere, em termos previsionais, os saldos orçamentais iniciais, **reduzidos índices de execução em termos globais** (passou, entre 2009/2012, de 41% para 27%), em especial de capital (de 40% para 8%), **o que contraria o objetivo visado pelas regras previsionais consagradas no POCAL.**

2.2.1.3. Os **desvios registados**, no mesmo quadriénio, **na execução da receita orçamental prevista** permitiam, **em sede de realização das despesas**, a seguinte situação:

Quadro 4 – Despesa orçamental prevista sem efetiva cobertura pela receita disponível

Un. euro

RUBRICAS	EXERCÍCIOS				% DE COBERTURA DA DESPESA PREVISTA $(\frac{12}{100})$			
	2009	2010	2011	2012	2009	2010	2011	2012
1 - Receita total efetivamente disponível a)	21 168 869	13 473 782	12 964 950	12 282 752				
2 - Despesa orçamental prevista	50 140 690	42 190 540	45 335 647	41 448 560	42%	32%	29%	30%
Diferença (1-2)	- 28 971 821	- 28 716 758	- 32 370 697	- 29 165 808				

a) Não inclui o saldo orçamental inicial

Fonte: Orçamentos finais, mapas de controlo orçamental e mapas de fluxos de caixa

Anexos, a fls. 41 e 42

Assim, **através do empolamento das receitas orçamentais**, o MN criou, no quadriénio em apreço, a **possibilidade da realização e/ou existência de despesas de elevado montante para o pagamento das quais não havia, de facto, disponibilidades financeiras**, correspondendo o valor apurado em **2012 a cerca de 237% da receita efetivamente disponível** .

Esta situação, à exceção do último ano, não poderá ser somente justificada pelas dívidas de natureza administrativa (ou comercial) de curto prazo (CP) transitadas de exercícios anteriores, pois, segundo a informação financeira da Autarquia, importavam, no início de cada um dos anos, em M€ 13,2, M€ 11,7, M€ 16,9 e M€ 31.

Com efeito, através do referido empolamento das receitas, o **MN criou a possibilidade de realizar**, no **triénio 2009/2011**, " **nova despesa** " ¹⁹ no montante de, pelo menos, cerca de **M€ 15,7, M€ 17 e M€ 15,4**, face à qual não existia uma efetiva capacidade de pagamento por parte da Autarquia.

¹⁹ Diferença entre a " despesa orçamental prevista sem efetiva cobertura pela receita disponível " e o montante de " outras dívidas a terceiros " transitadas do exercício anterior, de acordo com a respetiva prestação de contas.

No **quadriénio 2009/2012**, a **execução dos orçamentos comportava um elevado risco**, pois **possibilitava a realização e/ou existência de despesa muito para além da real capacidade financeira da Autarquia** para promover o seu pagamento atempado, **potenciando**, assim, **uma gestão orçamental totalmente desequilibrada**.

2.2.1.4. Entre 2009 e 2011, o valor previsto arrecadar de receitas correntes foi inferior ao das despesas da mesma natureza, tendo também, em 2009 e 2010, o **valor cobrado daquelas receitas sido inferior ao das despesas pagas da mesma natureza** ²⁰, como se evidencia no seguinte quadro:

Quadro 5 – Equilíbrio orçamental corrente

Un: euro

ANOS	PREVISÃO			EXECUÇÃO		
	RECEITA CORRENTE	DESPESA CORRENTE	DIFERENÇA	RECEITA CORRENTE	DESPESA CORRENTE	DIFERENÇA
	1	2	3 = 1 - 2	4	5	6 = 4 - 5
2009	17 227 665	24 785 426	- 7 557 761	8 131 949	13 836 318	- 5 704 369
2010	14 442 048	16 989 630	- 2 547 582	9 374 301	9 963 536	- 589 235
2011	17 251 612	17 353 140	- 101 528	10 243 692	9 059 884	1 183 808
2012	16 382 783	16 358 990	23 793	10 233 466	8 365 651	1 867 814

Fonte: Orçamentos finais e mapas de execução orçamental

Anexos, a fls. 41

Os resultados apurados **consubstanciam**, em princípio, a **violação do princípio do equilíbrio orçamental corrente**, previsto na al. e), do ponto 3.1.1. do POCAL, que, em abstrato, seria suscetível de gerar responsabilidade financeira sancionatória, de harmonia com o art. 65º, n.º 1, al. b), da Lei n.º 98/97, de 26/ago.

Ora, se a situação descrita, ao nível da execução, resulta, em **2009**, da arrecadação e utilização, naquele exercício, **de dois empréstimos contraídos ao abrigo do PREDE**, no valor de **M€ 8,9**, cujas verbas foram aplicadas, essencialmente, no pagamento de despesas correntes, já o mesmo não se pode afirmar quanto a 2010.

Todavia, atendendo também a que o Tribunal de Contas (a entidade responsável pela efetivação de eventuais responsabilidades financeiras sancionatórias), no exercício das suas competências ao nível da verificação dos documentos de prestação de contas do MN, já conhece a situação, não se justifica realizar qualquer outra diligência sobre esta matéria.

2.2.1.5. No que respeita à verificação do cumprimento do princípio do **equilíbrio orçamental** numa **perspetiva substancial** ²¹, os resultados foram os seguintes:

²⁰ Entre 2009 e 2012, as taxas de cobertura das despesas correntes pelas receitas correntes foram de, respetivamente, 59%, 94%, 113% e 122%.

²¹ Isto é, entrando também em consideração, entre outros aspetos, com a receita disponível e com a despesa realizada e faturada, mas ainda não paga (cfr. alínea b) do ponto 1.2. do anexo da " metodologia ", a fls. 1 a 14).

Quadro 6 – Equilíbrio orçamental em sentido substancial

ANO	EXECUÇÃO	
	Autónoma do Ano	Global no Ano
2009	117,41%	67,72%
2010	68,98%	42,94%
2011	43,92%	27,75%
2012	131,71%	27,71%

Fonte: Orçamentos finais, mapas de fluxos de caixa e dívida administrativa/comercial corrigida

Anexos, a fls. 43

Assim, **o MN violou, de forma sistemática e crescente, o princípio do equilíbrio orçamental em sentido substancial ao nível da execução global do ano**, tendo-o respeitado, atendendo à execução autónoma do ano, em 2009 e 2012, o que espelha uma execução orçamental totalmente desequilibrada ao longo de todo o período analisado.

Realce-se que **tais resultados negativos (em especial ao nível da execução global do ano) ocorrem não obstante a adesão ao PREDE, em 2009, através do qual foi transformado o montante de cerca de MC 8,9 de " outras dívidas a terceiros " em dívida financeira de MLP** ²², grandeza que, por isso, deixou de influenciar o resultado deste indicador.

Assim, **o risco potencial em termos da execução orçamental**, a que se aludiu no item anterior, **concretizou-se de forma muito relevante**, já que as **receitas globais desses exercícios foram sempre claramente insuficientes para cobrir as despesas faturadas ou equivalente** (pagas e não pagas).

A violação sistemática e crescente, entre 2009/2012, do equilíbrio orçamental em sentido substancial (execução global do ano) espelha uma gestão orçamental totalmente desequilibrada (desadequação entre receitas e despesas), materializada na realização e/ou existência de despesas muito acima da real capacidade financeira do MN para fazer face, atempadamente, aos compromissos assumidos.

2.2.1.6. No quadriénio 2009/2012, a relação entre as **disponibilidades orçamentais** e o valor de algumas **despesas obrigatórias** e **de compromissos já assumidos**, foi a seguinte:

²² Realce-se que a utilização do referido empréstimo do PREDE (que será objeto de abordagem num item autónomo) tem um significativo impacto sobre a generalidade das análises efetuadas, em especial, neste título do relatório designado de " Previsão e execução orçamental ", bem como no referente à " Dívida municipal e apreciação da situação financeira " (designadamente quando se entra em consideração com o valor das " outras dívidas a terceiros "), que apresentam, por força desta operação, resultados sistematicamente mais positivos.

Quadro 7 - Vinculação orçamental ²³

Lr: euro

DESCRIÇÃO	EXECUÇÃO			
	2009	2010	2011	2012
1 - Despesas com pessoal	5 459 198	6 087 728	4 912 794	3 601 000
2 - Encargos relativos à dívida financeira (amort. e juros)	1 347 225	2 105 528	2 211 764	1 621 937
3 - Outras dívidas a terceiros de CP transitada do ano anterior	13 229 800	11 845 761	17 198 180	35 005 503
4 - Compromissos já assumidos no final do exercício anterior e ainda não faturados a)	2 591 049	5 909 441	3 763 312	0
5 - Compromissos já assumidos para o exercício no final do anterior (contas 04 e 05) b)	---	---	---	---
6 - TOTAL (1+2+3+4+5)	22 627 272	25 948 457	28 086 050	40 228 440
7 - DISPONIBILIDADES ORÇAMENTAIS c)	21 168 869	13 473 782	12 964 950	12 282 752
8 - DIFERENÇA (7-6)	- 1 458 403	- 12 474 675	- 15 121 100	- 27 945 688
9 - PORCENTAGEM DA RECEITA NÃO VINCULADA (8/7*100)	-6,9	-92,6	-116,6	-227,5

a) Resulta da diferença entre o valor total dos compromissos assumidos no exercício anterior e a respetiva soma das despesas pagas com as faturadas e ainda não pagas.
 b) No quadriénio 2009/2012, o Município da Nazaré não utilizou as contas 04 e 05 (compromissos de exercícios futuros).
 c) Resulta da soma dos saldos orçamentais iniciais com as receitas cobradas.

Fonte: Documentos de prestação de contas

Anexos, a fls. 39 e 41

Assim, **no início de cada ano, o valor global das receitas orçamentais estava totalmente comprometido** (era, aliás, claramente insuficiente) **para fazer face a um conjunto de despesas certas que se repetem em todos os exercícios e que apresentam um elevado grau de inflexibilidade**, situação que se **agravou significativamente no quadriénio**.

Em qualquer caso, tal situação espelha uma **absoluta rigidez da despesa orçamental**, com a conseqüente **eliminação total da margem de atuação da Autarquia ao nível da sua gestão financeira**.

Aliás, **nos referidos anos, se o MN não tivesse empolado**, de forma muito relevante, **a previsão das receitas orçamentais, não estaria em condições de elaborar orçamentos que cumprissem formalmente o princípio do equilíbrio**, pois não existiam, de facto, receitas suficientes que possibilitassem sequer uma previsão daquelas despesas, bem como dos compromissos já assumidos anteriormente.

Salienta-se que o resultado desta análise seria **muito mais negativo** caso a Autarquia **não tivesse utilizado** os referidos **EMLP do PREDE** e refletisse **adequadamente os compromissos de exercícios futuros**.

O MN apresenta uma **elevada e crescente rigidez ao nível das despesas orçamentais**, de que decorre a **inexistência de qualquer margem de manobra para fazer face às demais despesas municipais que, à partida, não estavam já "vinculadas"**, resultando desta situação a **impossibilidade de elaborar um orçamento que cumprisse formalmente o princípio do equilíbrio**.

²³ Cfr. alínea b) do ponto 1.2. do anexo da "metodologia", a fls. 1 a 14.

2.2.1.7. Acresce que, nos anos de 2009 a 2012, a comparação entre os compromissos assumidos no exercício e a soma das despesas pagas com o montante das outras dívidas a terceiros (de CP) permitiu verificar o seguinte:

Quadro 8 – Compromissos assumidos / despesas faturadas (ou equivalente)

DESCRICÃO	2009	2010	2011	2012
1 - Compromissos totais assumidos para o exercício	37 168 704	35 140 605	38 415 104	37 292 330
2 - Despesas totais pagas	19 413 503	14 179 113	11 709 269	11 005 501
3 - Outras dívidas a terceiros de CP transitadas (exceto OT)	11 845 761	17 198 180	35 005 503	33 325 266
Diferença [1-(2+3)]	5 909 441	3 763 312	- 8 299 667	- 7 038 438

Fonte: Mapas de controlo orçamental da despesa, balanços e reconciliação da IGF

Anexos, a fls. 44 e 45 (indicadores orçamentais 17 e 18)

Ora, atendendo a que, de acordo com o ponto 2.6.1. do POCAL, o registo do compromisso é efetuado na sequência da assunção, face a terceiros, da responsabilidade de realizar determinada despesa, a situação resultante do quadro anterior, evidencia, nos anos de **2011 e 2012**, a existência de despesas realizadas (em anos anteriores ou no próprio exercício), relativamente às quais não foi efetuado o correspondente compromisso.

Mostram-se, por isso, violados os princípios e regras orçamentais relativos à execução do orçamento, designadamente o previsto na alínea d) do ponto 2.3.4.2. das Considerações Técnicas do POCAL, situação que é suscetível de configurar um ilícito de natureza financeira, de harmonia com o disposto no art. 65º, n.º 1, al. b), da Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas (LOPTC) ²⁴.

No entanto, segundo os serviços municipais, os resultados apurados são justificados com os valores relativos a um elenco muito diversificado de terceiros com quem a Autarquia celebrou **acordos de pagamento** com o objetivo de **diferir o pagamento dos créditos, mas que continuaram a ser consideradas no CP do balanço**, asserção que não foi possível confirmar dadas as fragilidades e insuficiências ao nível da informação disponível.

De qualquer modo, a existência de dívida faturada (ou equivalente) sem que tenha havido, pelo menos, o prévio registo do compromisso respetivo, decorre de um conjunto de decisões tomadas, ao longo dos anos indicados, ou em período anterior, pelos órgãos e entidades legalmente competentes para autorizarem a realização da despesa, ou seja, ao nível dos municípios, a Assembleia e Câmara Municipais, o presidente do órgão executivo e, por delegação, os vereadores e mesmo os dirigentes municipais.

Ora, o objetivo e a natureza da análise realizada nesta auditoria (abrangente e genérico) não permite a identificação e a imputação subjetiva a um indivíduo ou a um órgão da responsabilidade, quer direta quer subsidiária, pela ocorrência da situação descrita ²⁵.

Por isso, atendendo ao disposto nos arts. 67º, n.º 3, e 62º, em especial, o seu n.º 2, da LOPTC, e dado que o carácter difuso da responsabilidade envolvida não viabiliza a sua

²⁴ Lei n.º 98/97, de 26/ago.

²⁵ O que exigiria uma apreciação exaustiva e casuística aos procedimentos adotados na realização de toda a despesa que se encontrasse em dívida (de curto prazo) no final de cada exercício.

efetivação, não se justifica a realização de qualquer outra diligência sobre esta matéria (ao nível do apuramento de qualquer responsabilidade financeira), sem prejuízo de a autarquia dever acautelar, de futuro, a repetição de situações desta natureza.

2.2.1.8. A análise, através de um conjunto de indicadores, à **execução orçamental** do MN, reportada ao período de **2009/2012**, permite-nos afirmar o seguinte:

- ✓ **Aumentou a percentagem de despesas orçamentais pagas por receitas próprias** (passou de 35% para 65%), bem como do peso destas últimas na receita total cobrada (passou de 32% para 59%);
- ✓ **Cresceu o peso dos fundos municipais no cômputo da despesa paga** (cerca de 13 pontos percentuais, passando para 31%);
- ✓ **Diminuiu a proporção dos compromissos assumidos para o exercício no total das despesas realizadas e faturadas** (de 118% para 84%), bem como o **peso das despesas totais pagas nos compromissos assumidos para o exercício** (de 52% para 30%).

Anexos, a fls. 44 e 45 (indicadores 1 a 24, em especial, 4, 7, 8, 17 e 18)

2.2.1.9. Em síntese, no quadriénio em análise:

Na sequência da concretização do **risco associado à prática sistemática de empolamento das receitas orçamentais**, a Autarquia apresentou uma **gestão orçamental totalmente desequilibrada, violando**, de forma significativa e recorrente, **o princípio do equilíbrio orçamental em sentido substancial** (execução global do ano).

Tendo em conta o princípio da universalidade, **o MN não efetuou uma gestão orçamental minimamente prudente de que resultasse a desejável articulação e/ou compatibilização** entre **o grau de realização/existência da despesa** (e não somente o pagamento) e **a efetiva cobrança da receita** (e não à mera previsão orçamental).

Assim, a Autarquia **não dispunha de disponibilidades financeiras suficientes para, tempestivamente, fazer face aos compromissos que assumiu para com entidades terceiras**, situação que, aliás, é confirmada pelos resultados do indicador de vinculação orçamental.

Da prática descrita decorre, ainda, que **os documentos previsionais não refletiam a real expectativa da execução orçamental** do Município, não podendo, por tal facto, constituir um eficaz instrumento de gestão, nem servir de base a uma análise rigorosa em termos da eficácia da sua execução pelos órgãos autárquicos ²⁶.

²⁶ A elaboração, pelos municípios, de orçamentos transparentes e com previsões rigorosas e fundamentadas, independentemente de se tratar ou não de rubricas de receita para as quais existe regra previsional no POAL, constitui um dos pressupostos para uma gestão financeira equilibrada e sustentável, designadamente em termos da manutenção de níveis de dívida administrativa/comercial materialmente pouco relevantes e adequados ao quadro financeiro do ente público local (ou, noutros termos, que preveja dotações orçamentais que permitam a realização de despesas, cujo pagamento atempado seja comportável com as disponibilidades financeiras existentes na Autarquia).

2.2.2. Dívida Municipal e Apreciação da Situação Financeira

2.2.2.1. A dívida global do MN de operações orçamentais (OO), incluindo as correções efetuadas pela IGF (cf. item 2.1.1.1.), importava, no **quadriénio de 2009/2012, nos seguintes montantes:**

Quadro 9 – Composição e evolução da dívida corrigida pela IGF

Un. euro

Descrição	2009			2010			2011			2012			Taxa de Variação 2009/2012
	Prest. Contas	Correc. IGF	Total	Prest. Contas	Correc. IGF	Total	Prest. Contas	Correc. IGF	Total	Prest. Contas	Correc. IGF	Total	
Dívida financeira - EMLP	10 705 824	0	10 705 824	10 475 006	0	10 475 006	9 149 101	415 036	9 564 136	8 279 036	5 981	8 285 017	-22,6%
- ECP	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
- Leasing	347 395	0	347 395	377 956	0	377 956	560 562	0	560 562	646 135	0	646 135	86,0%
Subtotal	11 053 219	0	11 053 219	10 852 963	0	10 852 963	9 709 663	415 036	10 124 699	8 925 172	5 981	8 931 153	-8,4%
Outras dívidas a terceiros - MLP	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
- CP	11 749 514	96 247	11 845 761	16 922 409	275 771	17 198 180	30 980 774	4 024 729	35 005 503	29 782 010	3 543 257	33 325 266	181,3%
Subtotal	11 749 514	96 247	11 845 761	16 922 409	275 771	17 198 180	30 980 774	4 024 729	35 005 503	29 782 010	3 543 257	33 325 266	181,3%
Total	22 802 732	96 247	22 898 980	27 775 371	275 771	28 051 143	40 690 437	4 439 765	45 130 202	38 707 182	3 549 237	42 256 419	84,5%

Fonte: Documentos de Prestação de Contas e correções da IGF

Anexos, a fls. 46

Saliente-se, no entanto, as fragilidades, a que já aludimos, sobre a fiabilidade da informação financeira da Autarquia, nomeadamente no que concerne ao passivo exigível.

De qualquer modo, de acordo com os dados que foi possível apurar, **a dívida municipal de OO teve, entre 2009/2012, um acréscimo muito relevante (MC 19,4 e 85%),** passando de **MC 22,9** para, pelo menos, **MC 42,3**, que resultou, especialmente, do **aumento significativo da dívida administrativa e/ou comercial de CP (MC 21,5 e 181%).**

Refira-se que, ao longo do quadriénio, o **período de recuperação da dívida total** ²⁷ **do MN,** além de apresentar sempre níveis muito elevados, ainda **aumentou,** tendo passado de:

- ✓ **2 anos e 7 meses** para **4 anos, considerando as receitas próprias regulares;**
- ✓ **7 anos e 4 meses** para **6 anos e 3 meses, caso se expurgue ao valor dessas receitas algumas despesas rígidas e vinculadas.**

Anexos, a fls. 45 (indicadores 26 a 31, em especial, 26 e 29)

Por seu turno, no final de cada ano do quadriénio, **as disponibilidades orçamentais representavam,** respetivamente, **92%, 48% 29% e 29% da dívida global do município,** percentagens que passariam para **50%, 42% 27% e 28% caso não se considerasse a receita proveniente dos passivos financeiros.**

Assim, em qualquer dos anos, se não se considerar a receita proveniente de passivos

²⁷ Resulta da estimativa do número de anos em que a Autarquia é capaz de pagar as suas dívidas com base num conjunto de receitas próprias regulares, abatidas ou não de algumas despesas rígidas e vinculadas (pessoal, serviço da dívida de EMLP e leasing), admitindo alguma estabilidade nas grandezas consideradas.

financeiros, **a totalidade da receita municipal era, no máximo, suficiente para solver cerca de 50% a dívida municipal**²⁸, verificando-se, ainda, no mesmo período, **uma clara deterioração da situação.**

Anexos, a fls. 45 (indicadores 22 e 23)

Naquele período, a **dívida municipal per capita** apresentou uma **evolução crescente**, tendo passado **de € 2 890 para o elevado valor de € 5 333**, evidenciando, em qualquer caso, sempre **valores muito relevantes.**

Anexos, a fls. 45 (indicador 25)

Finalmente, refira-se que **o peso da dívida de curto prazo (dívida administrativa) na dívida total é muito relevante e crescente (passou de 53% para 79%)**, enquanto a **de MLP (que integra apenas dívida financeira) diminuiu significativamente (em 2012: 20%)**, o que gera uma **significativa pressão sobre a gestão da tesouraria municipal.**

Em síntese:

No **quadriénio 2009/2012**, a **dívida global do MN**, apresentou sempre **valores materialmente muito relevantes e crescentes (aumentou M€ 19,4**, passando, no final do **último ano**, para, pelo menos, **M€ 42,3)**, o que espelha um **nível completamente desproporcionado ao seu quadro financeiro**, nomeadamente às suas receitas orçamentais, em **2012**, com um:

- ✓ **Elevado período de recuperação da dívida municipal** tendo em conta as receitas regulares expurgadas das despesas rígidas e vinculadas (**7 anos e 4 meses**);
- ✓ **Reduzido nível de cobertura da dívida pelas receitas anuais disponíveis (29%)**, percentagem que passa para **28%** caso não se considere a receita proveniente de empréstimos;
- ✓ **Significativo valor da dívida municipal " per capita " (€ 5 333)**.

Estes factos **repercutem-se e condicionam a gestão orçamental dos exercícios futuros.**

2.2.2.2. No final dos anos do quadriénio 2009/2012, o **stock da dívida de EMLP** ascendia, respetivamente, a **€ 10 705 824, € 10 475 006, € 9 564 136 e € 8 285 017**²⁹, evidenciando, assim, uma **diminuição** no período de **M€ 2,4 (-22,6%)**.

Anexos, a fls. 39 e 46

Em sentido inverso, o correspondente **serviço da dívida** (amortizações e juros) evidenciou um **acréscimo de 71%** (passando de € 575 398 para € 986 217), representando, no final de 2012, cerca de 9% da despesa total paga.

²⁸ Ainda que não se desconheça que parte da dívida referida tem a natureza de médio e longo prazo.

²⁹ Em 31/dez/2012, correspondia à execução de onze contratos, sendo os mais recentes (dois) de julho e agosto de 2009 (PREDE).

No final de 2012 existia **um EMLP** (celebrado ao abrigo do PREDE) **em período de carência**, que perfazia um **capital utilizado de M€ 3,6** (representando 37% do total da dívida desta natureza), pelo que, ainda que se mantenha o atual quadro da dívida desta natureza, o respetivo **serviço da dívida tenderá a crescer nos próximos anos** ³⁰.

Anexos, a fls. 44 (indicador 13) e 47

O stock da dívida de EMLP diminuiu no quadriénio de 2009/2012 (menos 22,6% e M€ 2,4), embora o **serviço da dívida tenha registado uma trajetória inversa** (mais 71% e m€ 411), sendo **expetável que continue a crescer nos próximos anos**, dada a materialidade do empréstimo que ainda está em período de carência.

2.2.2.3. Quanto aos ECP, o MN não tinha qualquer stock de dívida desta natureza no final dos anos de 2009/2012, apesar de ter contratado, utilizado e amortizado, sucessivamente, empréstimos dessa natureza para suprir dificuldades de tesouraria.

Anexos, a fls. 41 e 46

2.2.2.4. A dívida relativa a contratos de locação financeira, conquanto não apresente valores muito significativos, aumentou no período em análise, tendo passado de € 347 395 para € 646 135 (acréscimo de cerca de 86%).

Anexos, a fls. 46

2.2.2.5. As outras dívidas a terceiros (dívida administrativa/comercial) de operações orçamentais, com natureza originária de CP, importaram, ao longo do quadriénio de 2009/2012, em, respetivamente, **€ 11 845 761, € 17 198 180, € 35 005 503 e € 33 325 266.**

Esta componente da dívida teve, assim, um comportamento irregular, mas manteve-se, de forma permanente, em **valores materialmente relevantes**, para além de **ter aumentado** significativamente no período em análise (**M€ 21,5 e 181%**), não obstante a operação de consolidação da dívida desta natureza efetuada através da adesão ao PREDE.

Anexos, a fls. 46

O **peso daquelas dívidas na despesa total realizada** pelo MN também **aumentou** de **forma significativa** ao longo do período (passou de 38% para 75%).

Anexos, a fls. 45 (indicador 20)

As **" outras dívidas a terceiros "** apresentaram, **no quadriénio 2009/2012, valores materialmente relevantes, tendo, ainda, aumentado de forma muito significativa nesse período** (M€ 21 e 181%), passando para, pelo menos, **M€ 33,3.**

³⁰ Dos onze contratos de EMLP em dívida, no final de 2012, apenas um (que representa 28% do total em dívida em 2012) deverá ficar saldado até ao final de 2014.

2.2.2.5.1. A evolução, entre 2009/2012, da **relação** entre o **saldo final de operações orçamentais e as "outras dívidas a terceiros"** (originariamente de CP) foi a que está evidenciada no quadro seguinte:

Quadro 10 – Saldos reais de operações orçamentais

Un: euro

DESCRIÇÃO		2009	2010	2011	2012
1 - Saldo final de oper. orçamentais	A - Prestação de Contas	3 344 610	2 639 280	3 894 961	5 172 211
	B - Considerado pela IGF a)	0	0	0	0
2 - Outras dívidas a terceiros originariamente de CP (exceto OT)		11 845 761	17 198 180	35 005 503	33 325 266
Diferença	Prestação de Contas (1A - 2)	- 8 501 150	- 14 558 901	- 31 110 542	- 28 153 055
	Apurado pela IGF (1B - 2)	- 11 845 761	- 17 198 180	- 35 005 503	- 33 325 266

a) Dada a falta total de fiabilidade dos montantes relevados ao nível dos depósitos bancários, que determinou correções, para menos, de montante superior, consideramos aqui o valor zero.

Fonte: Documentos de prestação de contas e mapas da IGF de reconciliação.

Anexos, a fls. 45 (indicador 19)

Deste modo, em qualquer caso, naquele quadriénio, a Autarquia apresentou **sistemáticos e relevantes saldos reais negativos de operações orçamentais**, o que evidencia e confirma a **manifesta incapacidade para fazer face**, atempadamente, **ao pagamento das dívidas desta natureza**, situação que ainda seria mais negativa se não tivesse aderido ao PREDE.

De tal facto resulta a **oneração indevida dos orçamentos futuros**, com a **transferência da dívida assumida que devia ser paga por um dado orçamento anual para os anos subsequentes**.

De facto, **se essa operação não tivesse sido concretizada**, os saldos orçamentais negativos seriam de montantes bastante superiores e, conseqüentemente, **a situação financeira do MN, numa perspetiva de CP, seria ainda mais desequilibrada** em qualquer dos exercícios analisados.

De qualquer modo, entre 2009 e 2012 ocorreu, de acordo com os dados considerados pela IGF, uma evidente **deterioração da situação financeira de CP do MN**, patente numa **perda significativa (MC 21,5) de capacidade para fazer face aos compromissos desta natureza perante terceiros**.

A situação financeira de CP foi, ao longo do quadriénio de 2009/2012, muito negativa e desequilibrada, com sistemáticos e relevantes saldos reais negativos de operações orçamentais (2012: MC 33), que evidenciam a falta de capacidade para fazer face atempadamente aos compromissos dessa natureza e a oneração indevida de orçamentos futuros.

2.2.2.5.2. Os prazos médios de pagamento (**PMP**) a terceiros, segundo os

indicadores adotados pela IGF ³¹, evoluíram da seguinte forma:

Quadro 11 – Prazo médio de pagamento

INDICADORES	2009	2010	2011	2012	VARIACÃO NO QUADRIÉNIO
Prazo médio de pagamento	520	653	809	1616	1096
Prazo médio de pagamento (incluindo aquisições em leasing)	535	668	821	1648	1112
Prazo médio de pagamento de imobilizado	426	466	437	2572	2146

Fonte: Documentos de Prestação de Contas

Anexos, a fls. 48 (indicadores 4 a 6)

Assim, no quadriénio, o **PMP a terceiros** do MN **apresentou valores substancialmente superiores aos dos parâmetros legalmente previstos** ³², situando-se, no final de 2012, em **1 616 dias**.

De acordo com a fórmula adotada na Resolução de Conselho de Ministros (RCM) n.º 34/2008, de 14/fev ³³, o **PMP a fornecedores era**, no final de 2012, segundo a Direção-Geral das Autarquias Locais (DGAL), de **1 464 dias**, resultado diferente do apurado pela IGF (**1 505 dias**), sendo de realçar que a situação seria mais negativa caso não tivesse sido contratado e utilizado os já referidos empréstimos no âmbito do PREDE.

A diferença entre os resultados apurados pelas DGAL e IGF deve-se ao facto de termos incluído nos cálculos **as correções** ³⁴ e **ajustamentos** ³⁵ efetuados **à informação financeira do MN** (cfr. item 2.2.3).

Anexos, a fls. 49

A Autarquia apresentava, no final de 2012, PMP a terceiros e a fornecedores crescentes e bem superiores aos parâmetros legalmente previstos (respetivamente, 1616 e 1505 dias).

2.2.2.5.3. Da análise à situação financeira de curto prazo da Autarquia com base na **informação patrimonial** resulta, no que respeita aos **indicadores de liquidez** ³⁶, o seguinte:

³¹ A IGF efetua o apuramento do PMP a terceiros (e não apenas a fornecedores/empreiteiros) com base numa metodologia distinta da que decorre da Resolução de Conselho de Ministros (RCM) n.º 34/2008 (cuja análise consta do item seguinte).

³² De acordo com o art. 212º do DL n.º 59/99, de 2/mar, o prazo de pagamento era de 44 dias (cfr., também, sobre esta matéria o disposto no DL n.º 32/2003, de 27/dez).

No Código dos Contratos Públicos (aprovado pelo DL n.º 18/2008, de 29/jan, e alterado, designadamente, pela Lei n.º 3/2010, de 27 de abril) prevê-se, nos seus art.s 299º e 299º-A, um prazo geral de pagamento de 30 dias, que pode ser dilatado para 60 dias por acordo entre as partes (com base em motivos atendíveis e justificados face às circunstâncias concretas).

³³ Publicada no Diário da República (DR), I Série, de 22/fev. Após a alteração introduzida pelo Despacho n.º 9870/2009, de 6/abr, do Ministro de Estado e das Finanças, publicado no DR, II Série, de 13/abr.

³⁴ Decorrentes dos resultados dos procedimentos de circularização/reconciliação e dos testes realizados.

³⁵ Cfr. no item 2.2.3.2. a sua discriminação e fundamentação.

³⁶ Que se destinam a medir a capacidade da entidade para solver atempadamente os seus compromissos de CP.

Quadro 12 – Indicadores de liquidez

INDICADORES	2009	2010	2011	2012	VARIAÇÃO NO QUADRIÉNIO
Liquidez geral	40%	25%	12%	13%	-27,16
Liquidez reduzida	40%	25%	12%	13%	-27,16
Liquidez imediata	34%	-1%	-1%	0%	-33,81

Fonte: Documentos de Prestação de Contas e auditoria da IGF

Anexos, a fls. 49 (indicadores 1 a 3)

Estes rácios evidenciam, em todos os anos, **resultados muito aquém dos parâmetros geralmente tidos como referência** de uma **situação de equilíbrio financeiro de CP**, mostrando-se sistematicamente **desrespeitada a regra do equilíbrio financeiro mínimo** ³⁷.

De facto, **não existe**, em nenhum dos exercícios, **qualquer ajustamento entre as dívidas desta natureza e a correspondente liquidez do ativo, em especial das disponibilidades**, situação que se repercute negativamente sobre a (in)capacidade da Autarquia para cumprir atempadamente os seus compromissos dessa natureza.

Os resultados apurados mais não são do que a consequência direta da **violação sistemática do princípio do equilíbrio orçamental em sentido substancial** (no que respeita à execução global do ano), a que se aludiu no item 2.2.1.4., pois, se fosse efetuada uma gestão orçamental verdadeiramente equilibrada, os indicadores de liquidez apresentariam valores dentro do parâmetro mínimo aceitável.

O MN evidenciava uma **estrutura financeira de CP desequilibrada, com incumprimento da regra do equilíbrio financeiro mínimo**, o que espelha as dificuldades sentidas pelo Município para solver atempadamente os compromissos dessa natureza.

2.2.2.5.4. O desequilíbrio financeiro de CP que resulta das análises anteriores levou a que **os fornecedores e empreiteiros**:

- ✓ Celebrassem **contratos de factoring com instituições financeiras**, os quais, **em 31/dez/2012, perfaziam, pelo menos, uma dívida de € 17 889 183** ³⁸.
- ✓ Tenham **liquidado e recebido da Autarquia, no triénio de 2009/2011, na sequência de atrasos no pagamento, juros de mora**, de, respetivamente, pelo menos, **M€ 4,6 e m€ 757, estando, ainda, em dívida, no final de 2011, M€ 3,9** ³⁹.

Anexos, a fls. 32 a 35

Anexos, a fls. 35A

³⁷ Segundo a qual o ativo circulante de CP deverá ser - pelo menos - de montante idêntico ao das dívidas de CP e que se justifica, de um modo especial, no que respeita às autarquias locais, atendendo ao princípio do equilíbrio orçamental que se encontra legalmente consagrado.

³⁸ De acordo com o levantamento realizado pelos serviços municipais.

³⁹ Os montantes de juros faturados, no triénio, e em dívida, no final de 2011, incluem os relativos a um conjunto de notas de débito que não foram refletidas na contabilidade municipal (cfr. item 2.1.1.3.), no valor de, respetivamente, M€ 3,8.

2.2.2.5.5. Por sua vez, a situação do Município, em termos de **endividamento**, quando abordada de forma articulada com as restantes componentes do balanço (ativo líquido e passivo total), apresenta a seguinte evolução:

Quadro 13 – Indicadores de endividamento

INDICADORES	2009	2010	2011	2012	VARIAÇÃO NO QUADRIÉNIO
Endividamento (passivo / ativo líquido)	69%	85%	105%	102%	32,53
Estrutura de Endividamento I (dívidas MLP / passivo)	35%	25%	16%	15%	-20,02
Estrutura de Endividamento II (dívida financeira MLP / passivo)	35%	25%	16%	15%	-20,02
Estrutura de Endividamento III (dívidas de CP / passivo)	44%	46%	63%	63%	19,21

Fonte: Documentos de Prestação de Contas e auditoria da IGF

Anexos, a fls. 49 (indicadores 9 a 12)

Segundo este conjunto de indicadores verifica-se o seguinte:

- ✓ **Aumentou, de forma significativa, o peso do passivo no ativo líquido** (indicador " Endividamento "), que, em 2012, situou-se em **102%**, o que evidencia a **inexistência de quaisquer fundos próprios para o financiamento do ativo**;
- ✓ **Diminuiu o peso das dívidas de MLP no passivo** (indicadores " Estruturas de Endividamento I e II ") e **aumentou, de forma muito relevante** (cerca de 19 pp⁴⁰), **o peso das dívidas de CP no passivo** (indicador " Estrutura de Endividamento III "), o que traduz um **agravamento da pressão exercida sobre a tesouraria municipal**.

2.2.2.6. Por fim, no que respeita aos **três indicadores das imobilizações** adotados pela IGF, verifica-se a evolução expressa no quadro seguinte.

Quadro 14 – Indicadores de imobilizações

INDICADORES	2009	2010	2011	2012	VARIAÇÃO NO QUADRIÉNIO
Indicador das imobilizações I (capitais permanentes / imobilizado líquido)	63%	41%	14%	15%	-47,53
Indicador das imobilizações II (capitais alheios / imobilizado líquido)	62%	68%	96%	92%	29,48
Indicador das imobilizações III (capitais alheios CP / imobilizado líquido)	35%	44%	77%	74%	39,65

Fonte: Documentos de Prestação de Contas e auditoria da IGF

Anexos, a fls. 49 (indicadores 7 a 8)

Os resultados destes rácios mostram que, em 2011 e 2012, o **imobilizado passou a ser principalmente financiado**, ao contrário do que seria desejável, **por capitais alheios de curto prazo** (Indicador das Imobilizações III), já que o financiamento por capitais permanentes (Indicador das Imobilizações I) ficou-se apenas pelos 14% e 15%.

⁴⁰ Pontos percentuais.

2.2.2.7. Em síntese, entre 2009/2012:

A dívida global do MN apresentou valores sempre materialmente muito relevantes, tendo, ainda, aumentado de forma significativa (M€ 19 e 85%), passando para M€ 42,3, evidenciando, em qualquer caso, um nível completamente inadequado ao respetivo quadro financeiro, em especial, às suas receitas, sendo de destacar o/a:

- ✓ **Significativo período de recuperação da dívida municipal** tendo em conta as receitas regulares expurgadas das despesas rígidas e vinculadas (2012: **6 anos e 3 meses**);
- ✓ **Reduzido nível de cobertura da dívida pelas receitas anuais disponíveis** (2012: **29%**), percentagem que passa para 28%, caso não se considere a receita proveniente de empréstimos;
- ✓ **Elevado valor da dívida municipal " per capita "** (2012: **€ 5 333**);
- ✓ **Situação financeira de CP muito negativa e desequilibrada**, não obstante a adesão, em 2009, ao PREDE, com:
 - **Elevados saldos reais negativos de operações orçamentais** (2012: **M€ 33**);
 - **PMP a terceiros e a fornecedores que ultrapassam largamente os parâmetros legais** (2012: respetivamente, **1616 e 1505 dias**);
 - **Violação**, em todos os exercícios, **da regra do equilíbrio financeiro mínimo**, com um permanente **desajustamento** entre as **dívidas de CP** e a **correspondente liquidez do ativo**, em especial, com as disponibilidades;
 - **Significativos custos financeiros decorrentes de atrasos no pagamento a fornecedores** (em 2009/2011: juros de mora liquidados no montante de **M€ 4,6** e **pagos de m€ 753**, estando, ainda, **em dívida**, no final do último ano, **M€ 3,9**).

Estas situações repercutem-se e condicionam a gestão orçamental de anos futuros, sendo de salientar que dos **saldos reais negativos de operações orçamentais** decorre a **transferência indevida de dívida assumida que devia ser paga por um determinado orçamento anual para os subsequentes**.

Ora, em nosso entender, a situação descrita é suscetível de colocar em causa uma efetiva aplicação do **princípio da equidade intergeracional**⁴¹, pois **condiciona**, de forma muito significativa, **os orçamentos municipais no futuro** e, assim, a **capacidade financeira da Autarquia para prosseguir as suas atribuições e competências**.

⁴¹ Um dos princípios orçamentais consagrados na anterior Lei das Finanças Locais (Lei n.º 2/2007, de 15/jan) e que permanece na que a revogou (Lei n.º 73/2013, de 13/set).

Saliente-se, por fim, que **não foi possível constatar**, no quadriénio em análise, ao contrário do que seria exetável, **a adoção, pelos órgãos e eleitos locais do MN, de quaisquer medidas tendentes a promover a contenção e o controlo da despesa e do endividamento municipais**, adequando-os ao seu quadro financeiro, e a consequente **recuperação da situação financeira da Autarquia**, pois não se verificaram quaisquer melhorias nesta matéria, mas antes uma degradação da situação.

2.2.3. PROGRAMA DE REGULARIZAÇÃO EXTRAORDINÁRIA DE DÍVIDAS DO ESTADO (PREDE)

2.2.3.1. O MN, em 2009, através da **adesão ao PREDE**, levou a cabo uma operação de consolidação da dívida comercial e/ou administrativa, tendo beneficiado do acesso a financiamento através do recurso a **dois EMLP**, com um **capital total de € 8 910 019**, integralmente arrecadado e utilizado nesse ano.

Ao Estado Português, através da **Direcção-Geral do Tesouro e Finanças (DGTF)**, correspondeu, enquanto mutuante, o valor de **€ 3 564 007**, e à **Caixa Geral de Depósitos**, a parte restante, ou seja, **€ 5 346 012**, tendo ambos os empréstimos obtido o **visto prévio do Tribunal de Contas em 31/ago/2009**.

2.2.3.2. Da adesão ao referido Programa **decorreram metas para os Municípios ao nível da evolução** (em regra, redução) **do PMP** (no próprio ano da contratação e nos anos subsequentes), calculado pela **DGAL** nos termos da RCM n.º 34/2008⁴², estando previstas **consequências ao nível da variação da taxa de juro dos empréstimos contratados com o Estado**, em caso de superação ou (in)cumprimento desses objetivos.

As validações efetuadas pela IGF, para os **anos de 2008 a 2011**, revelaram **incoreções nas grandezas consideradas** pela DGAL **no apuramento dos PMP a fornecedores**, divulgados na sua página eletrónica⁴³, e que servem de base à definição e controlo dos objetivos previstos no PREDE nessa matéria e às respetivas consequências ao nível da variação da taxa de juro.

Saliente-se, ainda, que os **PMP** considerados nesta análise para os **anos de 2008 a 2010**, bem como a **aferição do cumprimento dos respetivos objetivos em termos de PREDE e a consequente variação da taxa de juro** decorreram da análise efetuada pela IGF na **Informação n.º 1949/2012**⁴⁴, evidenciando-se, no presente trabalho de auditoria, apenas as correções/ajustamentos efetuados nos anos de 2011 e 2012.

Refira-se, por fim, que as discrepâncias nos PMP calculados pelas IGF e DGAL decorrem da metodologia prevista na referida RCM e adotada pela DGAL para recolher a informação relevante para o seu apuramento (ao nível das dívidas a fornecedores ou das aquisições de bens e serviços – cfr. infra) e das correções efetuadas na sequência do processo de circularização e reconciliação de saldos relativos a dívidas a terceiros.

2.2.3.3. Relativamente **aos exercícios de 2011 e 2012 efetuámos**, no que respeita às

⁴² De acordo com a alteração introduzida pelo Despacho n.º 9870/2009 do Ministro de Estado e das Finanças (publicado no DR, 2ª Série, de 13/abr/2009).

⁴³ <http://www.portalautarquico.pt>.

⁴⁴ Esta informação evidencia os resultados da avaliação global efetuada pela IGF a todos os municípios aderentes aos PPTH/PREDE (108) até ao final do exercício de 2010, sendo anexados a este relatório um mapa do qual consta o conjunto de correções/ajustamentos efetuado pela IGF no recálculo do PMP de 2008 a 2010 e das consequências ao nível da variação da taxa de juro do capital mutuado pelo Estado.

grandezas relevantes para o apuramento do PMP, **as seguintes correções** ao nível das:

- ✓ **Dívidas a fornecedores**, as que constam do quadro seguinte:

Quadro 15 – Dívida a fornecedores a excluir/acrescer no apuramento do PMP

Un: Euro

N.º Ord.	NAS DÍVIDAS A FORNECEDORES Descrição	CONTA	ANOS (somatório das correções efetuadas nos 4 trimestres)	
			2011	2012
1	Cauções recebidas de fornecedores de imobilizado	2617	- 264 847	- 286 861
2	Correções à informação do Município (circularização)	-	4 024 729	3 543 257
Total			3 759 882	3 256 396

Fonte: Balancetes trimestrais do Município e síntese das correções introduzidas pela IGF

Anexos, a fls. 49

As referidas diferenças resultaram dos seguintes factos:

- **Para menos**, em **2011** e **2012**, na sequência da exclusão dos saldos trimestrais credores da conta 2617 - Cauções recebidas de fornecedores de imobilizado, contemplada pela metodologia da DGAL⁴⁵, mas que respeita a dívidas relativas a operações de tesouraria e não a orçamental, cujos montantes ao serem considerados, distorcem o resultado deste indicador.
- **Para mais**, em **2011** e **2012**, pelas correções efetuadas pela IGF no âmbito das diferenças apuradas na reconciliação dos saldos das dívidas a terceiros, cujo registo, a ter sido efetuado de forma adequada e atempada, ter-se-ia repercutido no saldo das contas relevantes para o apuramento do PMP.

Anexos, a fls. 49

- ✓ **Aquisições de bens e serviços**⁴⁶, **efetuámos correções, para mais**, na sequência dos procedimentos de circularização e reconciliação, ao nível do valor das aquisições correspondentes às alterações promovidas ao nível da dívida a terceiros.

Anexos, a fls. 49 e 50

Em síntese, efetuámos **diversas correções** aos valores considerados pela **DGAL para o apuramento do PMP, tendo em vista a obtenção de um resultado fiável.**

De facto, os eventos descritos, a não serem corrigidos, **beneficiam o indicador e adulteram o seu resultado, contribuindo**, caso sejam materialmente relevantes e apresentem uma grande variação entre os vários anos, **para o apuramento de um PMP sem qualquer aderência à realidade e impossibilitam uma efetiva comparação deste indicador ao longo do tempo.**

2.2.3.3.1. Face ao exposto anteriormente, os **PMP apurados pela IGF e DGAL**⁴⁷, ainda

⁴⁵ Que, em nota explicativa constante das primeiras publicações do PMP dos municípios, referia "(...) que as dívidas a fornecedores são o resultado da soma dos saldos credores das contas 22, 252, 261, 265, 266 e 267, que traduzem as dívidas existentes no final de cada trimestre.", acrescentando ainda que "(...) nas contas 22 e 261 não foram consideradas as contas 229 e 2619, uma vez que as mesmas não traduzem dívidas, mas sim créditos."

⁴⁶ Que, na nota explicativa a que já aludimos, referia "(...) que as aquisições de bens e serviços (A) são obtidas através da soma dos movimentos a débito da conta 31, não considerando o débito das contas 317 e 318 e subtraindo os movimentos a crédito das referidas contas, com o saldo devedor da conta 62 e os movimentos a débito das contas 42, 442, 445 e 45, obtendo-se assim as aquisições efetuadas ao longo de cada trimestre."

⁴⁷ Segundo as listas publicadas por esta entidade no sítio <http://www.portalautarquico.pt>.

que **ambos com base na RCM n.º 34/2008** ⁴⁸, são naturalmente divergentes, como se evidencia de seguida:

Gráfico 1 – Evolução dos PMP a fornecedores (IGF/DGAL)



Anexos, a fls. 49 e 50

Salientamos que, nos anos em análise, **as diferenças** vão até aos **55 (2010) dias**, o que **retira rigor, no âmbito do PREDE**, a qualquer **análise que tenha subjacente os dados daquela Direção-Geral**, nomeadamente sobre a determinação dos objetivos anuais a atingir em matéria de evolução (em regra, redução) do PMP, e, eventualmente, ao nível da aferição dos resultados alcançados.

2.2.3.4. Nos anos de **2009 a 2012**, **as referidas divergências repercutia-se sobre a determinação dos objetivos a atingir em matéria de evolução** (neste caso, redução) **do PMP** e a aferição dos seus resultados, conforme se evidencia de seguida:

Quadro 16 - PREDE – Controlo dos objetivos

DESCRIÇÃO	2009		2010		2011		2012		
	IGF	DGAL	IGF	DGAL	IGF	DGAL	IGF	DGAL	
Objetivo PMP	Superação		<= 295 dias	<= 295 dias	<= 368 dias	<= 326 dias	<= 374 dias	<= 388 dias	
	Cumprimento	<= 189 dias	<= 191 dias	=> 296 dias <= 183 dias	=> 296 dias <= 106 dias	=> 369 dias <= 418 dias	=> 327 dias <= 371 dias	=> 375 dias <= 425 dias	=> 389 dias <= 440 dias
	Incumprimento	=> 189 dias	=> 191 dias	=> 336 dias	=> 336 dias	=> 419 dias	=> 372 dias	=> 425 dias	=> 441 dias
PMP verificado	394 dias	394 dias	492 dias	437 dias	500 dias	518 dias	1 505 dias	1 464 dias	
Variação do PMP face ao ano anterior	109 dias	108 dias	98 dias	43 dias	8 dias	82 dias	1 005 dias	946 dias	
Grau de cumprimento do objetivo	Incumprimento / Aumento do PMP								
Consequência na taxa de juro	Acréscimo de 0,3 pp								

Anexos, a fls. 49 a 54

Considerando os dados apurados pelas referidas entidades, verificámos, em ambos os casos, **ao nível dos objetivos do PMP** ⁴⁹, **o incumprimento em todos os anos**, com **aumento sistemático do resultado** deste indicador.

⁴⁸ Ainda que após, como já referimos, com a alteração introduzida na fórmula de cálculo do PMP pelo Despacho n.º 9870/2009 do Ministro de Estado e das Finanças.

Foram seguidas, em ambos os casos, as instruções da DGAL, que constavam de nota explicativa divulgada a acompanhar as publicações iniciais da lista com os PMP dos Municípios.

⁴⁹ Pontos 39, 44, 45 e 9 da referida RCM n.º 34/2008.

Deste modo, tendo em conta os **exercícios de 2009/2012**, e de acordo com os pontos 43 a 45 da referida RCM, **a taxa de juro base remuneratória do capital mutuado pelo Estado no âmbito do PREDE deverá ser oportunamente acrescida de 1,2 pp** (0,3 pp por cada ano).

2.2.3.5. Refira-se, por fim, em termos do **impacto da adesão da Autarquia ao PREDE**, atendendo aos **seus objetivos de âmbitos específico e geral**, que

- ✓ Por um lado, podemos afirmar, atendendo a que o **Estado criou este Programa sob a premissa de que a redução dos PMP " (...) nas transações comerciais na economia portuguesa para níveis próximos dos padrões internacionais melhorará o ambiente de negócios, reduzindo custos de financiamento e de transação, introduzindo maior transparência na fixação de preços, criando condições para uma mais sã concorrência (...) "**⁵⁰, que **o MN não contribuiu**, nos anos analisados, **para a prossecução desse objetivo específico;**
- ✓ Por outro lado, o MN também **não concorreu para o objetivo de âmbito geral**, pois, **não obstante a adesão ao PREDE** e a consequente **utilização integral dos empréstimos contratados (MC 8,9)**, a evolução das **" outras dívidas a terceiros "** até ao final de 2012 foi a seguinte:

Quadro 17 – PREDE - Evolução das outras dívidas a terceiros

Descrição	Lit. euro				
	2008	2009	2010	2011	2012
(A) - Outras dívidas a terceiros originariamente de CP	13 229 800	11 845 761	17 198 180	35 005 503	33 325 266
(B) - Variação face ao ano anterior ao da contratação do PREDE		- 1 384 039	3 968 380	21 775 703	20 095 466
(C) - Empréstimos PREDE (capital utilizado)			8 910 019		
(D) - Variação (sem PREDE) face ao ano anterior ((B) -(C))		7 525 980	12 878 399	30 685 722	29 005 485

Fonte: Documentos de prestação de contas e correções resultantes da reconciliação

Assim, tendo como base o início de 2009, as **" outras dívidas a terceiros "** apenas **diminuíram**, no final desse exercício, **MC 1,4** e, nos anos seguintes, voltaram a **crescer**, respetivamente, **MC 4, MC 21,8 e MC 20,1**.

Ora, **através dos referidos contratos**, o MN **transformou MC 8,9 de dívida administrativa/comercial em financeira**, sem os quais **a componente de " outras dívidas a terceiros "** teria sofrido, naquele período (entre o início de 2009 e o final de 2012), **um aumento de cerca de MC 29**.

Deste modo, no MN **a utilização do capital dos empréstimos PREDE serviu apenas para diminuir, de forma temporária, aquela componente da dívida** e, deste modo, **para aliviar momentaneamente a pressão exercida pelos credores** (em especial, fornecedores e/ou empreiteiros) **sobre a tesouraria municipal**.

Com efeito, do **recurso a este programa não resultou**, ao contrário do que seria

⁵⁰ Preâmbulo da já mencionada RCM n.º 34/2008.

expectável, **uma diminuição duradoura do nível das " outras dívidas a terceiros " num valor pelo menos equivalente ao do capital dos referidos EMLP**, mas antes **uma duplicação da dívida total da Autarquia num valor significativo (MC 8,9)**.

Em síntese, **no MN**:

Entre 2009/2012, **não foram atingidos os objetivos**, tanto de âmbito **específico** (evolução do PMP) como **geral** (diminuição permanente da dívida de CP em valor pelo menos equivalente ao dos EMLP), **subjacentes à conceção e adesão ao PREDE**.

2.3. LIMITES LEGAIS DE ENDIVIDAMENTO DE 2011 E 2012

2.3.1. APURAMENTO DOS LIMITES DE ENDIVIDAMENTO (DGAL E IGF)

2.3.1.1. Para **2011 e 2012**, a **DGAL divulgou**, na sua página eletrónica, os valores dos **limites especiais de endividamento líquido (EL)** e de **EMLP**, previstos, respetivamente, no art. 53º da Lei n.º 55-A/2010, de 31/dez⁵¹ e no art. 66º da Lei n.º 64-A/2011, de 30/dez (**Leis do Orçamento do Estado - LOE** – para esses anos).

Na sequência da presente auditoria, e ainda que seguindo a mesma metodologia adotada pela DGAL, **efetuaram-se correções**⁵², **no EL de 2010 e 2011**, que tiveram impacto sobre o cálculo dos limites de EL cada um dos anos subsequentes.

Assim, os **limites especiais de EL dos anos de 2011**⁵³ e **2012**⁵⁴, considerados pela **IGF** como parâmetro para verificação do cumprimento do respetivo quadro legal, foram os seguintes:

⁵¹ Posteriormente alterado pelo art. 2º da Lei n.º 60-A/2011, de 30/nov.

⁵² As correções efetuadas tiveram origem, por um lado, nas diferenças apuradas na circularização de fornecedores e empreiteiros e, por outro lado, da inclusão de entidades que não foram reportadas pela Autarquia à DGAL (cfr. itens seguintes).

⁵³ O limite especial de EL de 2011 (art. 53º da Lei n.º 55-A/2010, de 31/dez, posteriormente alterado pelo art. 2º da Lei n.º 60-A/2011, de 30/nov, e art. 37º, n.º 2, da LFL) foi apurado, de acordo com a informação da DGAL, nos seguintes termos:

- ✓ Municípios que não cumprissem, no final de 2010, o limite de EL previsto no art. 37º da LFL: Valor do EL no final de 2010 - 10% do excesso de EL naquela data face ao respetivo limite da LFL;
- ✓ Municípios que cumprissem, no final de 2010, o limite de EL previsto no art. 37º da LFL: Valor do EL no final de 2010, se este fosse positivo, ou "zero", no caso de este ser negativo.

⁵⁴ O limite especial de EL de 2012 (art. 66º da Lei n.º 64-A/2011, de 30/dez, e art. 58º do DL n.º 32/2012, de 13/fev) resulta, de acordo com a informação da DGAL, do seguinte:

- ✓ Municípios que não cumprissem, no final de 2011, o limite de EL previsto na LOE desse ano (art. 53º da Lei n.º 55-A/2010, de 31/dez, posteriormente alterado pelo art. 2º da Lei n.º 60-A/2011, de 30/nov, e art. 39º, n.º 3, da LFL): Valor do limite do EL no final de 2011 (calculado com a LOE desse ano) - 10% do excesso de EL naquela data face ao referido limite;
- ✓ Municípios que cumprissem, no final de 2011, o limite de EL previsto no art. 37º da LFL: Valor do EL no final de 2011.

Ora, ainda que a interpretação efetuada pela DGAL nos suscite algumas dúvidas, atendendo, às competências atribuídas à DGAL em matéria de cálculo e comunicação dos limites legais aos municípios (cfr., designadamente, art. 65º do DL n.º 29-A/2011, de 1/mar, e art. 58º do DL n.º 32/2012, de 13/fev), bem como ao nível do acompanhamento da posição de cada um deles nesta matéria e, ainda, com o objetivo de harmonização de posições entre entidades da Administração Central, a IGF adotou a interpretação efetuada por aquela entidade.

Quadro 18 – Limites especiais de EL

Un: euro

ANO	DESCRIÇÃO	ENDIVIDAMENTO LIQUIDO				
		LIMITE LEGAL DE REFERÊNCIA a)		MONTANTES EM 1/JAN	CORREÇÕES DA IGF	LIMITE DO ANO
		LFL (ano 2010)	LOE_2011			
2011	DGAL	7 735 179		17 576 900		16 592 728
	IGF	7 735 179		17 576 900	4 254 148	20 421 461
2012	DGAL		16 592 728	29 681 941		15 283 807
	IGF		20 421 461	29 681 941	9 516 532	18 543 760

a) No que respeita a 2011 os limites indicados decorrem do art. n.º 37.º da LFL, quando, no que concerne a 2012, resultam do disposto no art.º 53.º da LOE_2011.

Anexos, a fls. 55 a 57

Por seu turno, os **limites especiais de EMLP de 2011**⁵⁵ e **2012**⁵⁶, adotados pela IGF como parâmetro para verificação do cumprimento do respetivo quadro legal, foram os seguintes:

Quadro 19 – Limites especiais de EMLP

Un: euro

ANO	DESCRIÇÃO	EMPRÉSTIMOS DE MÉDIO/LONGO PRAZOS						
		LIMITE LEGAL DE REFERÊNCIA a)		MONTANTES DE REFERÊNCIA		CORREÇÕES DA IGF	RATEIO	LIMITE DO ANO
		LFL (ano 2010)	LOE_2011	30/SET/2010	1/JAN/2012			
2011	DGAL	6 188 143		8 628 784			0	8 384 720
	IGF	6 188 143		8 628 784		0	0	8 384 720
2012	DGAL		8 384 720		6 583 503		746 160	7 329 662
	IGF		8 384 720		6 583 503	30 792	746 160	7 360 455

a) No que respeita a 2011 os limites indicados decorrem do art. n.º 39.º da LFL, quando, no que concerne a 2012, resultam do disposto no art.º 53.º da LOE_2011.

Anexos, a fls. 55 a 57

⁵⁵ O limite especial de EMLP de 2011 (art. 53º da Lei n.º 55-A/2010, de 31/dez, posteriormente alterado pelo art. 2º da Lei n.º 60-A/2011, de 30/nov, e art. 39º, n.º 3, da LFL) foi apurado da seguinte forma:

- ✓ Municípios que não cumprissem, em 30/set/2010, o limite de EMLP previsto no art. 39º, n.º 2, da LFL: *Stock* de EMLP relevante em 30/set/2010 - 10% do excesso de EMLP existente naquela data face ao respetivo limite da LFL;
- ✓ Municípios que cumprissem, no final de 2010, o limite de EMLP previsto no art. 39º, n.º 2, da LFL: *Stock* de EMLP relevante em 30/set/2010 + valor atribuído no rateio (até ao valor máximo permitido pelo limite da LFL de 2010).

⁵⁶ O limite especial de EMLP de 2012 (art. 66º da Lei n.º 64-A/2011, de 30/dez, e art. 58º do DL n.º 32/2012, de 13/fev) resulta do seguinte:

- ✓ Municípios que não cumprissem, em 31/dez/2011, o limite de EMLP previsto na LOE desse ano (art. 53º da Lei n.º 55-A/2010, de 31/dez, posteriormente alterado pelo art. 2º da Lei n.º 60-A/2011, de 30/nov, e art. 39º, n.º 2, da LFL): limite de EMLP no final de 2011 (calculado com a LOE desse ano) - 10% do excesso de EMLP naquela data face ao referido limite;
- ✓ Municípios que cumprissem, em 31/dez/2011, o limite de EMLP resultante da LOE desse ano: *Stock* de EMLP relevante no final de 2011 + Eventual valor atribuído no rateio.

Por sua vez, no que se refere ao **limite de ECP de 2011 e 2012, previsto no art. 39º, n.º 1, da LFL**, a IGF ⁵⁷ apurou os seguintes montantes:

Quadro 20 – Limites de ECP previstos na LFL

Un: euro

ANO	BASE DE CÁLCULO: RECEITAS	LIMITE DE ECP - LFL
	(1)	(2)=(1)*10%
2011	6 196 636	619 664
2012	7 287 007	728 701

Fonte: Documentos de prestação de contas de 2010 e 2011

Anexos, a fls. 58 e 59

2.3.2. ENTIDADES RELEVANTES PARA OS LIMITES LEGAIS

2.3.2.1. De acordo com o conceito de endividamento líquido total previsto na LFL ⁵⁸ eram suscetíveis de relevar, para efeitos de limites de endividamento do MN dos anos de **2011 e 2012**, para além do **Município** e dos **Serviços Municipalizados da Nazaré** (SMN), as seguintes entidades:

- ✓ CIM Oeste - Comunidade Intermunicipal do Oeste;
- ✓ Associação de Fins Específicos – AMO MAIS;
- ✓ Nazaré Qualifica, EEM;
- ✓ Pisoeste, EIM;
- ✓ Nazaré Forma, Lda.

Todavia, o endividamento das **entidades de natureza empresarial** participadas pelos Municípios **apenas releva para efeitos dos respetivos limites legais caso não apresentem resultados equilibrados**, de acordo, respetivamente, em 2011 e 2012, com o Regime Jurídico do Sector Empresarial Local (RJSEL) ⁵⁹ e o Regime Jurídico da Atividade Empresarial e das Participações Locais (RJAEPL) ⁶⁰.

O cumprimento da indicada **regra de equilíbrio pode ser aferido numa ótica anual ou plurianual** (cfr. no ano de 2011, art. 31.º, n.ºs. 2 e 5, do RJSEL, e, para 2012, art. 40º,

⁵⁷ A DGAL, nos exercícios anteriores, considerou, para o apuramento dos limites legais previstos na Lei das Finanças Locais, o valor de receitas relativas ao Fundo de Equilíbrio Financeiro (FEF) e Imposto sobre os Rendimentos das Pessoas Singulares (IRS) previsto no Orçamento de Estado (OE) de cada um dos anos, quando, de acordo com o quadro legal, aquelas receitas são do ano imediatamente anterior ao que respeitam os limites (cfr. arts. 37º e 39º da LFL).

Todavia, atendendo, pelas razões já apresentadas, a IGF adotou, nesta auditoria, os montantes das receitas de acordo com os anos que têm vindo a ser considerados pela DGAL.

⁵⁸ Consagrado no art. 36.º, n.º 2, alíneas a) e b).

⁵⁹ Em conformidade com o art. 36º, n.º 2, al. b), parte final, da LFL, e art. 31.º e 32.º, n.º 1, do RJSEL, aprovado pela Lei n.º 53-F/2006, de 29/dez, alterada pelo art. 28.º da Lei n.º 67-A/2007, de 31/dez e pelos arts. 33.º e 54.º da Lei n.º 64-A/2008, de 31/dez (entretanto revogado pela Lei n.º 50/2012, de 31/ago).

⁶⁰ De harmonia com o art. 36º, n.º 2, al. b), parte final, da LFL, e o art. 40º, n.º 2 a 4, do RJAEPL, aprovado pela Lei n.º 50/2012, de 31/ago, que revogou o indicado na nota anterior.

n.ºs 2 a 5, do RJAEP L), sendo necessário, neste último caso, a **apresentação de um plano previsional à IGF**, o que **não se verificou relativamente a qualquer uma das empresas referidas**.

Ora, aplicando, relativamente aos **exercícios de 2011 e 2012**, a **regra de equilíbrio anual de contas**^{61 62} às empresas indicadas, verificou-se que a **Nazaré Qualifica, EEM e a Nazaré Forma, Lda. apresentaram contas equilibradas**⁶³, pelo que **ficaram excluídas**, naqueles anos, **do perímetro das entidades relevantes para os limites de endividamento municipal**.

Anexos, a fls. 60 a 63

O mesmo não sucedeu, no entanto, com a empresa **Pisoeste, EIM** que apresentou **contas desequilibradas**, não tendo sido efetuada, em tempo útil e pelo valor correto, qualquer transferência pelo MN para colmatar o desequilíbrio verificado (na percentagem de participação), **contribuindo**, por isso, **para todos os limites de endividamento municipal**.

Anexos, a fls. 64 e 65

2.3.2.2. Assim, face ao exposto, o **perímetro das entidades relevante para os limites legais de endividamento municipal dos anos de 2011 e 2012** e a respetiva percentagem de imputação consta do quadro seguinte:

Quadro 21 - Entidades abrangidas pelo conceito de endividamento líquido total

IDENTIFICAÇÃO	LIMITES		‰ IMPUTÁVEL AO MUNICÍPIO
	EMPRÉSTIMOS	END. LÍQUIDO	
MUNICÍPIO DA NAZARÉ	SIM	SIM	100,00%
SERVIÇOS MUNICIPALIZADOS DA NAZARÉ	SIM	SIM	100,00%
COMUNIDADE INTERMUNICIPAL DO OESTE	SIM	SIM	4,06%
AMO MAIS - Associação de Fins Específicos	SIM	SIM	7,14%
PISOESTE, EEM	SIM	SIM	4,06%
NAZARÉ QUALIFICA, EEM	NÃO	NÃO	100,00%
NAZARÉ FORMA - Ensino, Formação e Certificação Profissional, Lda	NÃO	NÃO	49,00%

Anexos, a fls. 66

⁶¹ Prevista, relativamente a 2011, no art. 31.º, n.º 2, do RJSEL, sendo que esta se considera cumprida desde que " (...) o resultado de exploração anual operacional acrescido dos financeiros (...) " apresente saldo nulo ou credor ou, caso isso não aconteça, o Município transfira para a empresa, até ao final do mês seguinte à data de encerramento das suas contas, o montante necessário à reposição do equilíbrio (cfr. art. 31.º, n.ºs 2 a 4, do RJSEL).

⁶² Consagrada, quanto a 2012, no 40.º, n.º 2, do RJAEP L, sendo que esta se considera cumprida desde que o resultado líquido antes de impostos não se apresente negativo ou, caso isso não aconteça, o Município transfira para a empresa, até ao final do mês seguinte à data de encerramento das suas contas, o montante necessário à reposição do equilíbrio (cfr. art. 40.º, n.ºs 2 a 4, do RJAEP L).

⁶³ Pois da conjugação dos resultados operacionais com os encargos financeiros (as componentes relevantes) resulta um saldo credor, pelo que ficam excluídas do perímetro a considerar para análise do cumprimento, naquele exercício, dos limites de endividamento municipal.

2.3.3. CONTROLO DOS LIMITES ESPECIAIS DE EMLP

2.3.3.1. Em **2011 e 2012**, o **MN**, em conjunto com as restantes entidades relevantes, **apresentou**, no que concerne aos **limites especiais de EMLP** ⁶⁴ previstos nas respetivas LOE, a seguinte situação:

Quadro 22 – Controlo dos limites especiais de EMLP

Un. euro

ANO	LIMITE ESPECIAL		STOCK DE EMLP RELEVANTE EM 31/12		COMPARAÇÃO ENTRE O LIMITE E O STOCK DE EMLP RELEVANTE EM 31/12 DE CADA ANO		% DE UTILIZAÇÃO DO LIMITE EM 31/12	
	DGAL	IGF	DGAL	IGF	DGAL	IGF	DGAL	IGF
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(8) = (2) - (4)	(7) = (3) - (5)	(8) = (4) / (2)	(9) = (5) - (3)
2011	8 384 720	8 384 720	6 583 502	6 614 295	1 801 218	1 770 425	79%	79%
2012	7 329 662	7 360 455	5 891 394	5 445 506	1 438 268	1 914 950	80%	74%

Fonte: balanços, balancetes finais e informação circularizada junto das restantes entidades relevantes para os limites de endividamento municipal

Anexos, a fls. 67 a 72

Assim, o **MN cumpriu, naqueles anos, os limites especiais de EMLP previstos nas respetivas LOE.**

Saliente-se, ainda, que os empréstimos que estão excecionados deste limite legal (e também do de EL) perfaziam, no final de 2011 e 2012, em termos absolutos, respetivamente, os montantes de **€ 2 965 676** e **€ 2 855 690**, tendo um peso de **31%** e de **34%** na dívida total de EMLP, pelo que os valores considerados para o referido limite são inferiores ao da dívida total dessa natureza.

2.3.4. CONTROLO DOS LIMITES ESPECIAIS DE ENDIVIDAMENTO LÍQUIDO

2.3.4.1. Em **2011 e 2012**, o **MN**, em conjunto com as restantes entidades relevantes, evidenciou, no que concerne aos **limites especiais de EL** previstos nas respetivas LOE, a seguinte situação:

Quadro 23 – Controlo dos limites especiais de EL

Un. euro

ANO	LIMITE ESPECIAL		EL RELEVANTE EM 31/12		COMPARAÇÃO ENTRE O LIMITE E O EL RELEVANTE EM 31/12 DE CADA ANO		% DE UTILIZAÇÃO DO LIMITE EM 31/12	
	DGAL	IGF	DGAL	IGF	DGAL	IGF	DGAL	IGF
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(8) = (2) - (4)	(7) = (3) - (5)	(8) = (4) / (2)	(9) = (5) - (3)
2011	16 592 728	20 421 461	29 681 942	39 198 473	- 13 089 214	- 18 777 012	179%	192%
2012	15 283 807	18 543 760	27 209 430	35 474 077	- 11 925 623	- 16 930 317	178%	191%

Fonte: Balanços e balancetes finais e informação circularizada junto das restantes entidades relevantes para os limites de endividamento municipal

Anexos, a fls. 73 a 86

⁶⁴ Relativamente a 2011, a DGAL não efetuou qualquer atualização no cálculo deste limite, tendo continuado a considerar a data indicada no art. 53º da LOE_2011 (30/set/2010) como limite e não a prevista na Lei n.º 60-A/2011, de 30/nov (31/dez/2012), que alterou a anteriormente indicada.

Assim, em 2011 e 2012, independentemente de se considerar os valores da DGAL ou da IGF, o **MN violou os limites especiais de EL**, com uma taxa de utilização, respetivamente, de **DGAL: 179% e 178%** e **IGF: 199% e 193%**.

2.3.4.2. Ora, a **violação destes limites legais é suscetível**, em abstrato, **de ser sancionada em termos tutelares administrativos e financeiros**, de harmonia com o disposto, respetivamente, no art. 9º, al. g), e art. 8º, n.º 1. al. d), ambos da Lei n.º 27/96, de 1/ago, e no art. 65.º, n.º 1, al. f), da LOPTC ⁶⁵ (cfr. infra o que se dirá sobre esta matéria).

Para além disso, da referida situação também pode decorrer a aplicação **sanção** prevista no **art. 5º, n.º 4, da LFL** ⁶⁶, que é concretizada através de uma dedução nas transferências do Estado, mais concretamente no Fundo de Equilíbrio Financeiro (FEF), do montante do excesso de EL.

2.3.4.2.1. Todavia, em **sede tutelar administrativa**, na parte final do citado art. 9º, al. g), da Lei n.º 27/96, de 1/ago, afirma-se, relativamente ao facto ilícito descrito, que as respetivas sanções tutelares administrativas podem ser impostas " (...) *salvo ocorrência de facto julgado justificativo ou regularização superveniente.* " ⁶⁷.

Assim, previamente à apresentação de uma proposta no sentido de ser instaurada uma ação desta natureza, deve ser averiguado a eventual existência de factos julgados justificativos ou a eventual regularização da situação no final do último ano indicado (tendo em conta que também efetuámos o controlo do limite de endividamento de 2012).

Ora, **no que respeita ao limite de EL violado, o MN, no início de cada um dos anos em análise, já ultrapassava o respetivo limite**, pelo que, no final de cada ano, **deveria ter reduzido o excesso inicial em, pelo menos, 10%**.

De acordo com os **valores comunicados e/ou considerados pela DGAL e os apurados pela IGF**, a Autarquia teve o seguinte comportamento ao nível do **EL**:

Quadro 24 – Redução do excesso de endividamento líquido

Un: euro

DESCRIÇÃO	VARIAÇÃO DO EXCESSO ENTRE 1/JAN E 31/DEZ E RESPECTIVA PERCENTAGEM DE REDUÇÃO ^{a)}			
	ANO DE 2011		ANO DE 2012	
	Variação do excesso	% de redução	Variação do excesso	% de redução
(1) DGAL	12 105 042	-1230%	- 2 472 512	17%
(2) IGF	17 367 425	-1232%	- 3 724 395	18%
DIFERENÇA (2) - (1) <i>(euros / pontos percentuais)</i>	5 262 383	-2 pp	- 1 251 884	1 pp

a) Foi atingido o objetivo previsto no art. 37.º, n.º 2, da LFL, caso a percentagem constante da coluna de redução seja igual ou superior a 10%.

Anexos, a fls. 86A

Assim, independentemente dos dados comunicados à **DGAL** ou apurados pela **IGF**, o **MN**,

⁶⁵ Lei n.º 98/97, de 26/ago (Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas).

⁶⁶ Através de uma interpretação sistemática e que atende à unidade do sistema jurídico e aos objetivos prosseguidos, a única que permite garantir a eficácia do disposto art. 5º, n.º 4, da LFL.

⁶⁷ O mesmo não se passando, no entanto, no que respeita à responsabilidade financeira (cfr. infra).

ao longo de 2011, ainda aumentou, de forma muito relevante, o excesso de EL, mas, no ano 2012 (último exercício analisado), **cumpriu a obrigação de redução de pelo menos 10% do excesso que se verificava no início de cada ano (DGAL e IGF, respetivamente, 17% e 18%)**.

Ora, é pacífica a ideia de que " *A dissolução de órgãos autárquicos resultantes de eleição directa só pode ter por causa acções ou omissões ilegais graves, o que se compreende, pois se trata de uma situação de ruptura. (...)*"⁶⁸, princípio que, aliás, se encontra expressamente consagrado no art. 242, n.º 3, da Constituição da República Portuguesa..

Por outro lado, Pedro Gonçalves⁶⁹ afirma que a " (...) *Lei retira todas as ilações do facto de a perda de mandato e a dissolução de órgãos serem decisões sancionatórias, admitindo, como em geral, que, a verificação dos respectivos pressupostos não deve determinar a aplicação de uma sanção quando se prova a existência de causas justificativas ou desculpantes (pressupostos negativos da aplicação das sanções que a Lei prevê)*.", ao que acresce, no presente caso, que no próprio tipo legal do ilícito em causa está prevista a ocorrência de facto julgado justificativo (art. 9.º al. g) da Lei n.º 27/96, de 1/ago).

O mesmo autor acrescenta, ainda (ob. citada, fls. 21), que a aplicação de sanções tutelares tem de respeitar o princípio da culpa, transcrevendo o Acórdão do STA/1ª, de 9/jul/96, P. 40362, no qual se afirma que " (...) *a gravidade da ilegalidade para efeito da perda de mandato implica um juízo sobre a ilicitude do comportamento, da culpa do autarca e da necessidade e da proporcionalidade da medida sancionatória* ".

Em síntese, no presente caso, como já referimos, apesar de se ter verificado a violação dos limites especiais de EL, no final dos exercícios de 2011 e 2012, **o MN, no último exercício indicado, cumpriu a obrigação de redução de 10% do excesso que se verificava no início desse ano**.

Assim, em 2012, verificou-se **a regularização superveniente da situação**, pelo que, de acordo, em especial, com o art. 9º, al g), da Lei n.º 27/96, de 1/ago, **não há lugar à ação para efetivar a eventual responsabilidade tutelar administrativa**, pois não estão reunidos os pressupostos legalmente previstos que poderiam levar à eventual aplicação da sanção da natureza indicada, não se justificando, por isso, efetuar qualquer outra diligência.

2.3.4.2.2. Ao contrário, **em sede financeira, a apreciação e valorização dos factos descritos**, que, como referimos, são suscetíveis de integrar o ilícito previsto e punido pelo art. 65.º, n.º 1, al. f), da LOPTC, **é da competência do Ministério Público junto do Tribunal de Contas** (cfr. art. 89.º, n.ºs 1, al. c) e 2, da Lei n.º 98/97, de 26/ago), a quem irão ser comunicados através de uma informação autónoma, que será acompanhada dos contraditórios institucional e pessoal.

A eventual responsabilidade associada à prática de tal facto ilegal é imputável

⁶⁸ José Tavares, "O quadro legal da tutela administrativa sobre as Autarquias Locais. Necessidade de Mudança. ", no Seminário a Tutela Administrativa sobre as Autarquias Locais, promovido pela ANMP – Coimbra, 7/mar/96.

⁶⁹ Em "O novo regime jurídico da tutela administrativa sobre as Autarquias Locais. ", CEFA – Coimbra, 1997.

2.3.5. CONTROLO DO LIMITE DE EMPRÉSTIMOS DE CURTO PRAZO

2.3.5.1. Nos anos de **2011** e **2012**, o comportamento do **MN no que concerne ao limite legal de ECP** previsto na LFL⁷⁰ foi o seguinte:

Quadro 25 – Controlo dos limites de ECP previstos na LFL

Un: euro

EXERCÍCIO	LIMITE LEGAL	STOCK DE ECP RELEVANTE		% DE UTILIZAÇÃO DO LIMITE	
		STOCK MÁXIMO RELEVANTE DE ECP NO ANO	STOCK DE ECP RELEVANTE EM 31/03/12	% DE UTILIZAÇÃO MÁXIMA DO LIMITE AO LONGO DO ANO	% DE UTILIZAÇÃO DO LIMITE EM 31/03/12
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)=(3)/(2)*100	(6)=(4)/(2)*100
2011	619 664	612 992	12 992	98,92%	2,1%
2012	728 701	610 150	11 162	83,73%	1,5%

Fonte: Balanços, balancetes finais e informação circularizada junto das restantes entidades relevantes para os limites de endividamento municipal

Anexos, a fls. 58, 59, 69, 72, 87 a 90

Assim, em **2011** e **2012**, o **MN cumpriu o limite legal de ECP**, com **taxas de utilização no final do ano**, respetivamente, de **2,1%** e **1,5%**.

2.3.6. CONTROLO DA INFORMAÇÃO PRESTADA À DGAL

2.3.6.1. O **MN cumpriu, nos anos de 2011 e 2012, a obrigação de prestação periódica de informação à DGAL** para efeitos do apuramento e controlo da evolução do seu endividamento, em especial, dos respetivos limites legais.

Todavia, os dados transmitidos pelo Município àquela direção-Geral **não refletem, com o mínimo de fiabilidade, a sua situação nesta matéria.**

Quanto ao **EL**, apurámos as **seguintes diferenças materialmente relevantes:**

Quadro 26 – Diferenças no reporte do endividamento líquido

Un: euro

Descrição	2011			2012		
	Comunicado à DGAL	Considerado pela IGF	Diferenças a) (Reflexos no EL)	Comunicado à DGAL	Considerado pela IGF	Diferenças a) (Reflexos no EL)
(1)	(2)	(3)	(4)=(3)-(2)	(5)	(6)	(7)=(6)-(5)
1 - ENDIVIDAMENTO LÍQUIDO b)	32 247 540	42 164 148	9 916 608	29 597 072	38 329 768	8 732 695
2 - OUTRA INFORMAÇÃO RELEVANTE c)	2 565 598	2 965 676	400 077	2 387 642	2 855 690	468 048
3 - END. LIQ. RELEVANTE (1-2)	29 681 942	39 198 473	9 516 531	27 209 430	35 474 077	8 264 647

a) Caso a diferença total apurada nesta coluna seja positiva, isso significa que que foi comunicado à DGAL um valor de endividamento líquido inferior ao apurado pela IGF. Caso o valor seja negativo, verifica-se o contrário.

b) Atendendo ao modo como a informação é repartida à DGAL, os montantes indicados nesta linha incluem o valor do endividamento líquido total do Município, isto é, incluindo, designadamente, os EMLP excecionados, quando relativamente às restantes entidades já consta apenas o EL relevante, ou seja, nomeadamente sem os EMLP excecionados.

c) Designadamente, no que respeita aos empréstimos excecionados do Município, das dívidas, até 21/02/08, às concessionárias da energia elétrica, dos créditos não reconhecidos por ambas as partes, dos créditos do município sobre os SM e as entidades do SEL e das correspondentes dívidas (na percentagem correspondente ao endividamento imputável ao município).

Fonte: balanços, balancetes finais e informação circularizada junto das restantes entidades relevantes para os limites de endividamento municipal, bem como as comunicações à DGAL

Anexos, a fls. 91 e 92

⁷⁰ Previsto no art. 39º, n.º 1, da LFL.

Em 2011 e 2012, as diferenças, para mais, respetivamente, de **MC 9,5** e **MC 8,3**, entre os valores reportados pelo MN e/ou considerados pela DGAL e os que foram apurados pela IGF, resultaram das seguintes situações:

- ✓ **Correções efetuadas pela IGF** (cfr. item 2.1.1.1.1);
- ✓ **Divergências** entre os valores apurados pela IGF e os que foram reportados à DGAL relativamente aos " **Serviços Municipalizados da Nazaré** ";
- ✓ **Inclusão do EL** da " **Comunidade Intermunicipal do Oeste** ", " **Amo Mais – Associação de Fins Específicos** " e " **Pisoeste, EEIM** ", cuja informação não foi reportada pela Autarquia.

No que respeita ao **stock de EMLP** verificámos as divergências seguintes:

Quadro 27 – Diferenças no reporte do endividamento de EMLP

DESCRIÇÃO	2011			2012		
	Comunicado à DGAL	Considerado pela IGF	Diferenças	Comunicado à DGAL	Considerado pela IGF	Diferenças
(1)	(2)	(3)	(4)-(3)-(2)	(5)	(6)	(7)-(6)-(5)
1 - STOCK DE EMLP E DE ECP (neste último caso das entidades SPA e em dívida em 31/Dez) ^{a)}	9 149 100,61	9 579 970,42	430 869,81	8 279 036,49	8 301 196,14	22 159,65
2 - STOCK DE EMLP DO MUNICÍPIO EXCECIONADO DO LIMITE LEGAL	2 565 598,44	2 965 675,81	400 077,37	2 387 642,04	2 855 690,37	468 048,33
3 - STOCK DE EMLP RELEVANTE (1-2)	6 583 502,17	6 614 294,61	30 792,44	5 891 394,45	5 445 505,77	- 445 888,68

^{a)} Atendendo ao modo como a informação é reportada à DGAL, os montantes indicados nesta linha incluem o *stock* *líquido* de empréstimos do Município, isto é, incluindo, os EMLP excecionados, quando relativamente às restantes entidades já consta o *stock* de empréstimos relevantes.

Fonte: balanços, balancetes finais e informação circularizada junto das restantes entidades relevantes para os limites de endividamento municipal, bem como as comunicações à DGAL

Anexos, a fls. 93 e 94

Estas diferenças em 2011 e 2012, **para mais e menos**, respetivamente, de **m€ 30,8** e de **m€ 445,9**, entre os valores reportados pelo MN e/ou considerados pela DGAL e os que foram apurados pela IGF, resultaram das seguintes situações:

- ✓ **Correções da IGF em sede de dívida financeira** (cfr. item 2.1.1.1.1);
- ✓ **Inclusão dos EMLP** da empresa participada " **Pisoeste, EEIM** ", cuja informação não foi reportada pela Autarquia.

Refira-se, por fim, que não estão consagrados, de forma integrada e sistematizada, em nenhum documento elaborado pelo MN (v.g. norma de controlo interno), quaisquer procedimentos específicos destinados à identificação das entidades relevantes para os limites legais de endividamento municipal e à recolha da informação necessária para o reporte à DGAL.

2.3.7. CONTRIBUTO DO MUNICÍPIO PARA O DÉFICE DO SUBSETOR LOCAL

2.3.7.1. Ao longo dos exercícios de **2011 e 2012**, a **evolução autónoma da situação do MN** (não incluindo qualquer outra entidade relevante) **em termos de EL** (sem considerar qualquer exceção) foi a seguinte:

Quadro 28 – Evolução do endividamento líquido

Un euro

DESCRIÇÃO	EVOLUÇÃO DO ENDIVIDAMENTO LÍQUIDO (sem exceções)			VARIÇÃO ENTRE 1/JAN E 31/DEZ (montante)	
	31/dez/2010	31/dez/2011	31/dez/2012	2011	2012
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)-(3)-(2)	(6)-(4)-(3)
BALANCETES DO MN	19 751 757	31 679 842	29 029 374	11 928 085	- 2 650 467
CORREÇÕES DA IGF	4 563 076	10 186 494	9 790 719	5 623 418	- 395 775
TOTAIS	24 314 833	41 866 336	38 820 094	17 551 503	- 3 046 242

Fonte: Balancetes finais, comunicação à DGAL e correções da IGF

Assim, o **MN contribuiu, em 2011 e 2012, de forma, respetivamente, negativa e positiva, para o défice do subsector local**, uma vez que, entre 1/jan e 31/dez daqueles anos, **aumentou e diminuiu o seu EL (sem exceções)** em cerca de **M€ 17,6 e M€ 3.**

2.3.8. APRECIÇÃO FINAL

2.3.8.1. Nos anos de 2011 e 2012, o MN:

- ✓ **Violou, em 2011 e 2012, o limite especial de EL**, mas reduziu, no último exercício, mais de 10% do excesso que se verificava no início desse ano, o que **exclui a possibilidade de aplicação de qualquer sanção em sede tutelar administrativa**, mas **continua a ser suscetível de gerar responsabilidade financeira**;
- ✓ **Cumpriu os limites legais de ECP e de EMLP**;
- ✓ **Reportou à DGAL a informação relativa ao endividamento**, em especial, a relevante para os respetivos limites legais, a qual, no entanto, **não refletia, com o mínimo de fiabilidade, a sua situação**, pois foram apuradas diferenças, **para mais**, ao nível **do EL (M€ 9,5 e M€ 8,3) e dos EMLP (m€ 30,8 e m€ 445,9)**, factos estes que, todavia, não alteram as conclusões globais extraídas em matéria de (in)cumprimento daqueles limites;
- ✓ **Contribuiu, respetivamente, de forma negativa e positiva, para o défice do subsector das autarquias locais**, pois aumentou (M€ 17,6) e diminuiu (M€ 3) o seu EL (sem exceções).

2.4. SANEAMENTO E REEQUILÍBRIO FINANCEIROS

2.4.1. Face aos parâmetros legalmente estabelecidos, a situação da Autarquia, em termos de **reequilíbrio**⁷¹ e **saneamento**⁷² **financeiros**, foi no **ano de 2012** a seguinte:

⁷¹ Cfr. art.º 8.º, do DL n.º 38/2008, de 7/mar.

⁷² Cfr. art.º 3, n.º 4, do DL n.º 38/2008, de 7/mar.

Quadro 29 – Saneamento e reequilíbrio financeiros

INDICADORES	SITUAÇÃO FINAL DE 2012	PADRÕES LEGAIS DE REFERÊNCIA DE DESEQUILÍBRIO			
		ESTRUTURAL	CONJUNTURAL		
1 EL (relevante para o limite) em 31/12/2012 / Receitas relevantes para o cálculo do limite legal * 100	487%	> 175% (art. 8º, n.º 1, al. b)	X	> 125% (art. 3º, n.º 4, al. a))	X
2 Dívidas a fornecedores em 31/12/2012 / Receitas totais do ano de 2011 * 100	257%	> 50% (art. 8º, n.º 1, al. c)	X	> 40% (art. 3º, n.º 4, al. b))	X
3 Passivos financeiros do Município em 31/12/2012 (do EL) / Receitas totais do ano de 2012 * 100	328%	> a 300% (art. 8º, n.º 1, al. d)	X	> a 200% (art. 3º, n.º 4, al. c))	X
4 Prazo médio de pagamento (Resolução do Conselho de Ministros n.º 34/2008)	1505	> 6 meses (180 dias) (art. 8º, n.º 1, al. e)	X	> 6 meses (180 dias) (art. 3º, n.º 4, al. d))	X
5 Capital em dívida de EMLP em 31/12/2012 / Receitas relevantes para o cálculo do limite legal * 100	75%	> 100% (art. 8º, n.º 1, al. a)	-		
6 Cumprimento da obrigação de redução do excesso de EL (relevante para o limite legal)	CUMPRIU	(art. 8º, n.º 1, al. f)	-		
7 Cumprimento da obrigação de redução do excesso do stock de EMLP (relevante para o limite legal)	NÃO APLICÁVEL	(art. 8º, n.º 1, al. f)	-		

Anexos, a fls. 95

Deste modo, **em 2012, atendendo aos indicadores previstos no DL n.º 38/2008, de 7/mar** (indicados no quadro sob o título de " padrões legais de referência ")⁷³, a **Autarquia**, no contexto do diploma em apreço, **apresentava uma situação de simultâneo desequilíbrio conjuntural e estrutural ou de rutura financeira**, pois reunia os requisitos necessários para o efeito.

Acresce que também estavam reunidos, em ambos os exercícios, os pressupostos legais (verifica-se a condição prevista no art. 41º n.º 3, al. a), da LFL – cfr. indicador 2 do quadro anterior) para que a situação de desequilíbrio financeiro estrutural ou de rutura financeira pudesse ser declarada, ainda que a título subsidiário, pelo Governo.

2.4.2. Ora, em 3/out/2012, a situação de desequilíbrio financeiro estrutural ou de rutura financeira foi declarada pelo órgão deliberativo do MN, tendo sido também sido aprovada a adesão ao **Programa de Apoio à Economia Local (PAEL)**⁷⁴, com o objetivo de pagar as dívidas do Município, vencidas há mais de 90 dias, reportadas no Sistema Integrado de Informação da Administração Local (SIIAL).

Todavia, aqueles processos nunca se chegaram a concretizar em termos de utilização do capital de qualquer EMLP.

2.4.3. Em síntese, em **2011 e 2012**:

O MN apresentava uma **situação de simultâneo desequilíbrio financeiro conjuntural e estrutural**, tendo, entretanto, aprovado a adesão ao PAEL e declarado o desequilíbrio financeiro estrutural, processos que, no entanto, nunca se chegaram a concretizar em termos da arrecadação do capital de qualquer EMLP.

⁷³ Refira-se que, para este efeito, o prazo médio de pagamento (constante deste quadro) foi apurado de acordo com a fórmula adotada na RCM n.º 34/2008 (a qual é utilizada na ausência de publicação da Portaria prevista no art. 20º do DL n.º 38/2008, de 7/mar), tendo sido seguidas as instruções da DGAL e introduzidas as correções/ajustamentos efetuados pela IGF (cfr. item 2.2.3.2.).

⁷⁴ Aprovado pela Lei n.º 43/2012, de 28/ago, e regulamentado pela Portaria n.º 281-A/2012, de 14/set.

2.5. CONTROLO INTERNO, PROCEDIMENTOS CONTABILÍSTICOS E PLANO DE GESTÃO DE RISCOS DE CORRUPÇÃO E INFRAÇÕES CONEXAS

2.5.1. O MN dispõe de uma **Norma de Controlo Interno (NCI)** ⁷⁵ que, no entanto, em muitos aspetos, acaba por ser um mero repositório de regras previstas legalmente, além de evidenciar alguma desatualização face à estrutura orgânica em vigor.

Para além disso, também elaborou e aprovou o **Plano de Gestão de Riscos de Corrupção e Infrações Conexas** (oportunamente - até 31/dez/2009 - enviado ao Conselho de Prevenção da Corrupção - **CPC**), cujo conteúdo **não é totalmente consistente com o da NCI**, designadamente face ao desfasamento temporal subjacente à aprovação dos dois documentos (respetivamente, em 2009 e 2003).

A Autarquia não tinha um **Regulamento da Organização dos Serviços Municipais da Câmara Municipal**.

Acresce, por fim, que não existe qualquer serviço específico ou elemento responsável pela função controlo.

2.5.2. Do trabalho de campo realizado ⁷⁶ **resultaram fragilidades ao nível do sistema de controlo interno e dos procedimentos contabilísticos**, de que destacamos as seguintes:

- ✓ O valor dos encargos dos empréstimos (amortização, juros e pagamentos de serviços) relativos a cada um dos anos seguintes não é cabimentado e comprometido no início do respetivo exercício;
- ✓ Não existe um regulamento de inventário e cadastro e/ou normas sobre os procedimentos a adotar na inventariação, incluindo a avaliação dos bens;
- ✓ Não se encontra totalmente informatizada a gestão do armazém;
- ✓ Não há segregação de funções quanto às operações de registo de quantidades e de manuseamento físico das existências.

2.5.3. No que respeita ao **Plano de Gestão de Riscos de Corrupção e Infrações Conexas**, parece-nos de salientar o seguinte:

- ✓ Omissão de envio a todas as entidades previstas na Recomendação n.º 1/2009 ⁷⁷ do CPC, designadamente à IGF;
- ✓ Não foi efetuada qualquer divulgação externa e interna do Plano;
- ✓ Inexistência de um serviço e/ou elemento responsável pela função de monitorização e acompanhamento, não tendo sido elaborado qualquer relatório até ao final da presente auditoria no terreno;
- ✓ Falta de previsão dos termos e prazos em que deverá ocorrer a sua revisão e/ou alteração periódica e também dos condicionalismos que possam justificar pontualmente esse facto.

⁷⁵ Aprovada pelo executivo municipal em reunião realizada em 24/fev/2003.

⁷⁶ Em especial através da utilização de questionários e da realização de testes de conformidade e substantivos.

⁷⁷ Publicada no DR, 2ª Série, em 22/jul.

3. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Atento o que foi exposto, afigura-se pertinente relevar, em termos conclusivos, o seguinte:

3.1. DOCUMENTOS DE PRESTAÇÃO DE CONTAS DE 2009 A 2012		
CONCLUSÕES	Itens	RECOMENDAÇÕES
<p>3.1.1. Os balanços e os mapas de fluxos de caixa e de execução orçamental da despesa do MN, entre 2009/2012, não refletiam, com inteira fiabilidade, a situação financeira e orçamental, sendo de salientar a materialidade das correções efetuadas em 2010/2012, no passivo exigível (2012: mais MC 3,5) e no ativo, em especial, nas disponibilidades (2012: menos MC 6,2).</p> <p>Das correções efetuadas, nos anos de 2010 a 2012, destacam-se as relativas à diferença entre os saldos contabilísticos das contas de relativas a depósitos em instituições financeiras e os respetivos extratos bancários (menos, respetivamente, MC 4,3, MC 5,7 e MC 6,2), cuja reconciliação já não era efetuada há vários anos.</p>	2.1.1.1.	<p>A) A regularização imediata, ao nível da informação contabilística do MN, das variações patrimoniais omitidas, caso ainda não tenham sido corrigidas.</p>
<p>3.1.1.1. Realce-se, ainda, que, ao que foi possível apurar, a divergência indicada (entre os saldos contabilísticos e os dos extratos bancários) resulta, essencialmente, da falta de articulação entre os movimentos bancários e os registos contabilísticos, ou seja, da realização de débitos diretos nas contas bancárias do MN relativamente aos quais não eram elaboradas, pelos seus serviços, as correspondentes ordens de pagamento e, conseqüentemente, não eram efetuados os respetivos registos contabilísticos.</p>	2.1.1.2.	
<p>3.1.1.2. Existiam outras insuficiências com repercussões ao nível da qualidade e fiabilidade de informação financeira, de que destacamos a:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Ausência de contabilidade de custos; ✓ Não utilização, de forma sistemática e abrangente, das contas de compromissos de exercícios futuros, pelo que não se encontrava garantido o conhecimento, através da informação contabilística, do seu impacto nos futuros orçamentos municipais; 	2.1.1.3.	<p>B) Implementação do subsistema de contabilidade de custos.</p> <p>C) Utilização, de forma sistemática e adequada, das contas relativas a compromissos de exercícios futuros.</p>

CONCLUSÕES	Itens	RECOMENDAÇÕES
<p>✓ Incompleta inventariação dos bens de domínio público adquiridos antes da entrada em vigor do POCAL.</p>	2.1.1.3.	<p>D) Inventariação, e posterior reflexo na contabilidade, de todos os bens que integram o património da Autarquia que se encontram omitidos.</p>
<p>3.1.1.3. Saliente-se que, nos anos de 2009 a 2012, a SROC emitiu, nas sucessivas certificações legais, "escusa de opinião", situação que ocorre quando não existem condições para "(...) expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras no seu todo (...)" .</p>	2.1.1.4.	
<p>3.1.1.4. Os factos descritos, dada a sua diversidade, materialidade e relevância, são suscetíveis de integrar os ilícitos previstos e punidos pelos arts. 65º, n.º 1, als. a) e d), e 66º, n.º 1, al. a), ambos da Lei n.º 98/97, de 26/ago.</p> <p>A eventual responsabilidade financeira sancionatória associada à prática de tais factos ilegais é imputável:</p> 	2.1.1.5.	
<p>3.1.2. A evolução das grandezas que integram os balanços do MN, após as correções da IGF, revela, no quadriénio de 2009/2012:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Um acréscimo do grau de dependência do passivo exigível para financiamento do ativo (de 54% para 81%); ✓ Um decréscimo do respetivo peso dos fundos próprios (de 31% para - 2%). 	2.1.2.	

3.2. EXECUÇÃO ORÇAMENTAL, DÍVIDA MUNICIPAL E SITUAÇÃO FINANCEIRA (2009/2012)

CONCLUSÕES	Itens	RECOMENDAÇÕES
<p>3.2.1. A receita global disponível do MN importou, respetivamente, em MC 21,2, MC 13,5, MC 13 e MC 12,3, (incluindo a arrecadação de empréstimos de M€ 9,7, M€ 1,8, m€ 600 e m€ 600, respetivamente), tendo, assim, diminuído cerca de 42%.</p> <p>Realce-se que os valores da receita total disponível, dada a falta total de fiabilidade dos montantes relevados ao nível dos depósitos bancários e, conseqüentemente, dos saldos orçamentais, não incluem, em todos os exercícios, a última grandeza indicada.</p>	2.2.1.1.	
<p>3.2.1.1. Prática elevada, sistemática e crescente, ao longo do quadriénio, de empolamento na previsão das receitas orçamentais, que evidenciaram reduzidos índices de execução em termos globais (passou, entre 2009/2012, de 41% para 27%), em especial de capital (de 40% para 8%), o que contraria o objetivo visado pelas regras previsionais do POCAL.</p> <p>Face aos valores previstos, não foram arrecadadas, no período de 2009/2012, receitas totais nos montantes de MC 30,6, MC 29,1, MC 34,9 e MC 33,1.</p> <p>Através do referido expediente, o MN criou, de forma artificial, ao nível da execução orçamental, a possibilidade de realização e/ou existência de um montante relevante de despesa (2009 a 2012, respetivamente, MC 29, MC 28,8, MC 32,4 e MC 29,2, que corresponde, no último ano, a 237% da respetiva receita total disponível) sem que existissem meios monetários disponíveis para efetuar o seu pagamento atempado.</p> <p>Assim, a execução dos orçamentos comportava um elevado risco, pois permitia e potenciava uma gestão orçamental totalmente desequilibrada.</p>	2.2.1.1. e 2.2.1.2.	<p>E) Elaboração rigorosa dos orçamentos de receita:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Fundamentando, de forma adequada, todas as rubricas previstas, independentemente de estarem ou não sujeitas no POCAL a regra previsional (em especial, nos casos em que o valor a orçamentar traduza uma evolução atípica – crescimento – da receita face ao seu histórico de cobrança efetiva). ✓ Considerando apenas as que apresentem um elevado grau de probabilidade em termos de cobrança efetiva. <p>F) Conseqüente utilização, se for caso disso, dos instrumentos relativos às modificações orçamentais previstos no POCAL.</p>
<p>3.2.1.2. Incumprimento, em 2009 e 2010, ao nível da execução orçamental, do princípio do equilíbrio orçamental corrente previsto no POCAL, sendo que tais factos já são do conhecimento do TC e podem ser justificados, em 2009, pela utilização do capital dos empréstimos PREDE.</p>	2.2.1.3.	

CONCLUSÕES	Itens	RECOMENDAÇÕES
<p>3.2.1.3. Violação sistemática e crescente, entre 2009/2012, do princípio do equilíbrio orçamental em sentido substancial (execução global do ano), o que espelha, na sequência da concretização do risco a que aludimos, uma execução orçamental totalmente desequilibrada.</p> <p>Assim, o referido risco potencial acabou por concretizar-se através da efetiva realização e/ou existência de despesas muito acima da real capacidade financeira do MN para fazer face, atempadamente, aos compromissos assumidos</p> <p>O resultado desta análise seria ainda mais negativo caso o MN não tivesse utilizado, em 2009, o capital dos empréstimos PREDE (MC 8,9).</p>	<p>2.2.1.4.</p>	<p>G) Execução prudente do orçamento de despesa, com base na cobrança efetiva das receitas e não apenas na sua previsão orçamental, de modo a garantir um efetivo equilíbrio orçamental e, assim, o pagamento atempado dos seus compromissos.</p> <p>H) Acompanhamento e controlo rigorosos e contínuos dos níveis de execução orçamental, devendo ser dada especial atenção às despesas variáveis e não obrigatórias.</p>
<p>3.2.1.4. O MN, no quadriénio 2009/2012, não apresentou qualquer margem de manobra para fazer face às despesas municipais que não se encontravam, à partida, já "vinculadas" (ainda que, na análise, não sejam consideradas todas as despesas certas e repetíveis e os compromissos de exercícios futuros), sendo de destacar, ainda, a evolução negativa ocorrida.</p> <p>A despesa orçamental evidenciou, naquele período, uma total rigidez atendendo ao nível das correspondentes receitas, resultado que ainda se agravaria caso não tivesse sido utilizado o capital dos empréstimos PREDE.</p> <p>Aliás, nos referidos anos, se o MN não tivesse empolado, de forma muito relevante, a previsão das receitas orçamentais, não estaria em condições de elaborar orçamentos que cumprissem formalmente o princípio do equilíbrio.</p>	<p>2.2.1.5.</p>	<p>I) Cfr. recomendações E) a H)</p>
<p>3.2.1.5. Em 2011 e 2012, foram realizadas despesas, respetivamente, nos montantes de MC 8,3 e MC 7, sem que previamente tenha sido efetuado o exigível compromisso no exercício, facto que é suscetível de consubstanciar um ilícito de natureza financeira.</p>	<p>2.2.1.6.</p>	<p>J) Cumprimento sistemático das regras previstas no POCAL e na Lei n.º 8/2012, de 21/fev, em matéria de assunção de compromissos.</p>

CONCLUSÕES	Itens	RECOMENDAÇÕES
<p>Todavia, atendendo à natureza das despesas, às justificações dadas pelos serviços, ao carácter difuso da responsabilidade envolvida, à relação custo/benefício do seu apuramento, ao objetivo e natureza da análise efetuada, não se justifica a realização de qualquer outra diligência.</p>	<p>2.2.1.6.</p>	
<p>3.2.1.6. Em síntese, em 2009/2012, o MN:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Elaborou e aprovou documentos previsionais que não refletiam a real expectativa da execução orçamental, não podendo, por isso, constituir eficazes instrumentos de gestão, nem servirem de base a uma rigorosa análise, pelos órgãos autárquicos, da eficácia da sua execução; ✓ Não realizou uma gestão financeira minimamente prudente e equilibrada de que resultasse a exigível articulação e compatibilização entre o nível de realização/existência da despesa (e não somente o seu pagamento) e a real cobrança da receita (e não a sua mera previsão orçamental). 	<p>2.2.1.7. e 2.2.1.8.</p>	<p>K) Cfr. recomendações E) a J).</p>
<p>3.2.2. No quadriénio 2009/2012, a dívida global do MN de operações orçamentais (corrigida pela IGF) creceu cerca de 85% (MC 19,4), passando, no final do último ano, para MC 42,3, em especial por força do aumento significativo da dívida administrativa/comercial de CP (MC 21,5 e 181%).</p> <p>Assim, a dívida global apresentou sempre um nível materialmente muito relevante e desproporcionado face ao seu quadro financeiro, nomeadamente às suas receitas, sendo de salientar:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Significativo período de recuperação da dívida municipal tendo em conta as receitas regulares expurgadas das despesas rígidas e vinculadas (2012: 6 anos e 3 meses); ✓ Reduzido nível de cobertura da dívida pelas receitas anuais disponíveis (2012: 29% ou 28%, consoante se considere ou não a receita proveniente de empréstimos; 	<p>2.2.2.1. a 2.2.2.5.</p>	<p>L) Acompanhamento e controlo rigorosos da evolução e da assunção de nova dívida municipal, de modo a conter e adequar o seu montante ao quadro financeiro da Autarquia, nomeadamente às suas receitas, salvaguardando, assim, o pagamento atempado das suas obrigações.</p> <p>M) Realização de novos investimentos deverá ter sempre subjacente uma análise de custo/benefício, que integre, de forma sistemática, a previsão dos custos, a suportar pelo MN, com a sua exploração, manutenção e conservação.</p> <p>N) Assunção de compromissos, com repercussões em anos futuros, precedida de análise rigorosa, detalhada e ponderada, levando em conta a dimensão intergeracional das decisões político-financeiras e a capacidade da Autarquia libertar fundos para efetuar o seu pagamento atempado.</p>

CONCLUSÕES	Itens	RECOMENDAÇÕES
<p>✓ Elevado valor da dívida municipal " per capita " (2012: € 5 333).</p> <p>Estes factos repercutem-se e condicionam a gestão orçamental dos exercícios futuros.</p>	2.2.2.1. a 2.2.2.5.	<p>O) Ponderação, nas áreas de atividade ou programas com um maior peso e flexibilidade ao nível da despesa, da eventual adoção de medidas no sentido de descontinuar aquelas que tenham menor impacto negativo sobre os cidadãos ou de diminuir os meios financeiros afetos, de modo a proporcionar uma redução relevante e estrutural na despesa municipal.</p>
<p>3.2.2.1. O stock da dívida de EMLP decreceu (22,6%), passando de MC 10,7 para MC 8,3.</p> <p>Porém, o serviço da dívida aumentou (155%), passando de m€ 575 para m€ 986, sendo expetável que continue a crescer nos próximos anos, dada a materialidade do empréstimo ainda em período de carência.</p>	2.2.2.2.	
<p>3.2.2.2. O MN não apresentava, no final dos anos em análise, qualquer stock em dívida de ECP, apesar de ter contratado, utilizado e amortizado, sucessivamente, empréstimos dessa natureza para suprir dificuldades de tesouraria.</p>	2.2.2.3.	
<p>3.2.2.3. A dívida resultante dos contratos de locação financeira apresentou, ao longo do quadriénio, valores pouco significativos, existindo um montante em dívida, no final de 2012, de € 646 135.</p>	2.2.2.4.	
<p>3.2.2.4. As outras dívidas a terceiros (de OO), entre 2009/2012, aumentaram de forma muito relevante (181%), passando de MC 12 para MC 33, não obstante a transformação e consolidação, em 2009, de € 8,9 (PREDE) de dívida desta natureza em financeira de MLP.</p> <p>A situação financeira de CP, apesar da referida adesão ao PREDE, manteve-se negativa e desequilibrada com, em 2012:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Elevados saldos reais negativos de operações orçamentais (MC 33); ✓ PMP a terceiros e a fornecedores que ultrapassam largamente os parâmetros legais (respetivamente, 1616 e 1505 dias); ✓ Violação, em todos os exercícios, da regra do equilíbrio financeiro mínimo, com permanente desajustamento entre as dívidas de CP e a correspondente liquidez do ativo, em especial, das disponibilidades; 	2.2.2.5.	<p>P) Implementação de medidas que contribuam para a melhoria da situação financeira Autarquia, em especial, de CP, o que pressupõe, designadamente, a:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Otimização da cobrança das receitas municipais (através da atualização das taxas e preços praticados na Autarquia e da fixação das taxas dos impostos municipais); ✓ Racionalização da despesa realizada através, nomeadamente, da: <ul style="list-style-type: none"> • Análise e ponderação sistemáticas da necessidade e utilidade das despesas a realizar; • Adoção, ainda que não prevista legalmente, do instrumento da cativação das despesas, consagrando regras de execução orçamental que incluam a identificação das rubricas da despesa e as percentagens a cativar, bem como a competência para a sua descativação.

CONCLUSÕES	Itens	RECOMENDAÇÕES
<p>✓ Significativos custos financeiros decorrentes de atrasos de pagamento a terceiros (no triénio de 2009/2011: juros de mora liquidados no montante de MC 4,6 e pagos de mC 757, estando, ainda, em dívida, no final do último ano, MC 3,9).</p>	2.2.2.5.	<p>Q) Acompanhamento e controlo rigorosos da evolução e da assunção de nova dívida administrativa e/ou comercial, de modo a conter e adequar o seu montante às receitas municipais efetivamente disponíveis (isto é, após a dedução das despesas fixas e rígidas), salvaguardando, assim, o pagamento atempado das obrigações de CP.</p> <p>R) Redução dos PMP para os parâmetros legalmente previstos, de modo a cumprir atempadamente os seus compromissos e evitar a ocorrência de custos financeiros.</p>
<p>3.2.2.5. Saliente-se, por fim, que não foi possível constatar, no quadriénio em análise, ao contrário do que seria expetável, a adoção, pelos órgãos e eleitos locais do MN, de quaisquer medidas tendentes a promover a contenção e o controlo da despesa e do endividamento municipais, adequando-os ao seu quadro financeiro, e a consequente recuperação da situação financeira da Autarquia.</p> <p>De facto, não se verificaram quaisquer melhorias nesta matéria, mas antes uma degradação da situação.</p>	2.2.2.7.	<p>S) Adesão, de acordo com o quadro legal, ao mecanismo de recuperação e consolidação financeira previsto para a situação da Autarquia de acordo com os critérios definidos.</p>
<p>3.2.3. O MN contratou e utilizou, em 2009, dois EMLP ao abrigo do PREDE, no montante total de MC 8,9.</p> <p>3.2.3.1. Foram identificadas, entre 2008 e 2012, incorreções nas grandezas consideradas pela DGAL para o apuramento do PMP a fornecedores (RCM 34/2008), tendo a IGF considerado:</p> <p>✓ Na dívida a fornecedores: em 2011 e 2012, mais MC 3,8 e MC 3,3 (que correspondem à soma dos quatro trimestres de cada ano), valores que resultam da exclusão da dívida relativa a cauções prestadas por fornecedores e da consideração das diferenças apuradas no procedimento de reconciliação de saldos;</p> <p>✓ Nas aquisições de bens e serviços: em 2011, mais mC 910, valor que decorre do procedimento de reconciliação de saldos de terceiros.</p>	2.2.3.1. e 2.2.3.2.	

CONCLUSÕES	Itens	RECOMENDAÇÕES
<p>Quanto aos anos de 2008 a 2010, os valores considerados decorrem da análise global ao referido Programa efetuada pela IGF através da Informação n.º 1949/2012.</p> <p>Consequentemente, os PMP apurados pela IGF e DGAL são divergentes, variando as diferenças entre 0 dias (2009) e 55 dias (2010), o que se reflete sobre a determinação dos objetivos anuais a atingir em matéria de redução do PMP e, eventualmente, ao nível da aferição dos resultados alcançados.</p>	<p>2.2.3.1. e 2.2.3.2.</p>	
<p>3.2.3.2. Da análise efetuada com base no apuramento de ambas as entidades, verificámos, ao nível dos objetivos do PMP, o incumprimento em todos os anos, com aumento do indicador.</p> <p>Assim, considerando os exercícios de 2009/2012, a taxa de juro base remuneratória do capital mutuado deverá ser acrescida, a partir de 2014, de 1,2 pp (0,3 em cada ano).</p>	<p>2.2.3.3.</p>	<p>T) Adoção de mecanismos que salvaguardem o cumprimento efetivo dos objetivos fixados no PREDE, nomeadamente a redução anual do PMP, com os quais o MN se comprometeu de forma expressa.</p>
<p>3.2.3.3. O MN, nos anos analisados, não contribuiu para a prossecução dos objetivos, de âmbito específico e geral, subjacentes à conceção e adesão ao PREDE, pois não:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Reduziu os PMP, segundo o previsto; ✓ Diminuiu, de forma duradoura, as outras dívidas a terceiros, em valor pelo menos equivalente ao dos EMLP, tendo, pelo contrário, ocorrido uma duplicação do endividamento total do MN num valor significativo (MC 8,9). 	<p>2.2.3.4.</p>	

3.3. LIMITES LEGAIS DE ENDIVIDAMENTO MUNICIPAL EM 2011 E 2012

CONCLUSÕES	Itens	RECOMENDAÇÕES
<p>3.3.1. Em 2011 e 2012 foram criados, pelas LOE desses anos, limites especiais de EL e EMLP, que, após as correções efetuadas pela IGF, importavam, respetivamente, em:</p>	<p>2.3.1.1. e 2.3.1.2.</p>	

CONCLUSÕES	Itens	RECOMENDAÇÕES
<p>✓ EL: € 20 462 655 e € 18 431 662;</p> <p>✓ EMLP: € 8 384 720 e € 7 360 455.</p> <p>Por sua vez, os limites de ECP para 2011 e 2012, previstos na LFL foram de, respetivamente, € 619 664 e € 728 701.</p>	<p>2.3.1.1. e 2.3.1.2.</p>	
<p>3.3.1.1. Atento o conceito de EL total, o perímetro relevante para aferir do cumprimento dos limites legais de endividamento municipal de 2011 e 2012, englobava, além do Município e dos Serviços Municipalizados da Nazaré, as seguintes três entidades:</p> <p>✓ Duas associações de municípios (CIMOeste e AMO MAIS);</p> <p>✓ Uma entidade de natureza empresarial (Pisoeste, EIM).</p>	<p>2.3.2.1. e 2.3.2.2.</p>	
<p>3.3.1.2. O MN cumpriu, em 2011 e 2012, os limites legais de EMLP e de ECP previstos, respetivamente, nas LOE e na LFL.</p> <p>Saliente-se que, no entanto, que estavam excecionados dos limites legais de EMLP (e também de EL) um montante relevante (respetivamente, M€ 2,96 e € 2,86), pelo que os valores que estão a ser considerados para os limites em apreço são inferiores natureza aos das respetivas grandezas.</p>	<p>2.3.3. e 2.3.5.</p>	
<p>3.3.1.3. Todavia, o MN violou os limites especiais de EL nos anos de 2011 e 2012, com taxas de utilização, respetivamente, de 199% e 193%.</p> <p>Porém, no final de 2012, cumpriu a obrigação legal de redução de pelo menos 10% do excesso que se verificava no início do ano (DGAL: 17% e IGF: 18%).</p>	<p>2.3.4.2.</p>	<p>U) Cumprimento integral e sistemático, no futuro, do quadro legal previsto, em especial, nos arts. 52º e 54º do RFALEI, em matéria de limites legais de endividamento municipal.</p>
<p>3.3.1.4. A violação dos limites de EL em 2011 e 2012 é suscetível, em abstrato, de ser sancionada:</p> <p>✓ Em termos tutelares administrativos e financeiros;</p> <p>✓ Através da dedução nas transferências do Estado do montante do excesso de EL.</p>		

CONCLUSÕES	Itens	RECOMENDAÇÕES
<p>Em sede tutelar-administrativa, a regularização superveniente da situação é causa de exclusão da sanção, o que se verificou no presente caso (redução, em 2012, de mais de 10% do excesso que se verificava no início do ano), pelo que não justifica qualquer outra diligência nesta sede.</p> <p>Em sede financeira, a apreciação e valorização dos factos é da competência do Ministério Público junto do Tribunal de Contas, a quem irão ser comunicados através de uma informação autónoma.</p> <p>A eventual responsabilidade é imputável</p>		
<p>3.3.1.5. O MN cumpriu, quanto aos anos de 2011 e 2012, a obrigação de prestação periódica de informação à DGAL para efeitos do apuramento e controlo da evolução do seu endividamento, em especial, dos respetivos limites legais.</p> <p>No entanto, a informação reportada não refletia, com o mínimo da fiabilidade, a sua situação nesta matéria, tendo sido apuradas, em 2011 e 2012, respetivamente, as seguintes diferenças:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ EL: mais M€ 9,5 e M€ 8,3; ✓ EMLP: mais m€ 30,8 e menos m€ 446. <p>Todavia, as divergências verificadas não tiveram qualquer reflexo sobre as conclusões globais retiradas em matéria de (in)cumprimento dos limites de endividamento municipal.</p> <p>Saliente-se, por fim, que não estão consagrados, de forma integrada e sistemática, quaisquer procedimentos específicos relativos à identificação das entidades relevantes para os limites legais de endividamento municipal e à recolha da informação relevante.</p>	<p>2.3.6.</p>	<p>V) Prestação de informação rigorosa à DGAL para efeitos de acompanhamento e controlo do endividamento, o que resultará, designadamente, de uma maior fiabilidade da informação decorrente dos registos contabilísticos do MN e da comunicação da informação de todas as entidades relevantes.</p>

CONCLUSÕES	Itens	RECOMENDAÇÕES
3.3.2. O MN contribuiu, em 2011 e 2012, de forma, respetivamente, negativa e positiva, para o défice do subsetor das autarquias locais, uma vez que, entre 1/jan e 31/dez daqueles anos, aumentou e diminuiu o seu EL (sem exceções) em cerca de MC 17,6 e MC 3.	2.3.7.	

3.4. SANEAMENTO E REEQUILÍBRIO FINANCEIROS

CONCLUSÕES	Itens	RECOMENDAÇÕES
3.4.1. O MN apresentava, no final de 2011 e 2012, uma situação de simultâneo desequilíbrio financeiro conjuntural e estrutural, tendo, entretanto, aprovado a adesão ao PAEL e declarado o desequilíbrio financeiro estrutural, processos que, no entanto, nunca se chegaram a concretizar em termos de utilização do capital de qualquer EMLP.	2.4.	W) Criação, caso venha a concretizar-se o recurso ao Fundo de Apoio Municipal, dos instrumentos necessários ao cumprimento e monitorização das obrigações resultantes do respetivo Plano de Ajustamento Municipal.

3.5. CONTROLO INTERNO E PROCEDIMENTOS CONTABILÍSTICOS

CONCLUSÕES	Itens	RECOMENDAÇÕES
3.5.1. A Norma de Controlo Interno em vigor no MN é um mero repositório de regras previstas legalmente e encontra-se desatualizada face à reestruturação dos serviços. O MN também elaborou e aprovou o PGRIC, cujo conteúdo não é totalmente consistente com o da NCI face, designadamente, ao desfasamento temporal subjacente à aprovação dos dois documentos (respetivamente, em 2009 e 2003). A Autarquia não dispõe de nenhum serviço específico ou pessoa responsável pela função controlo.	2.5.1. e 2.5.2.	X) Cabimento, logo no início do exercício, do valor dos encargos dos empréstimos estimado para o ano e respetivo compromisso assumido de acordo com a Lei nº 8/2012, de 21/fev. Y) Elaboração e aprovação do regulamento de inventário e cadastro.

CONCLUSÕES	Itens	RECOMENDAÇÕES
<p>3.5.2. Da análise ao Plano de Gestão de Riscos de Corrupção e Infrações Conexas, salientamos algumas fragilidades:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Omissão de envio a todas as entidades previstas na Recomendação n.º 1/2009, do CPC; ✓ Não foi efetuada qualquer divulgação externa e interna do Plano; ✓ Inexistência de um serviço/elemento responsável pela função de monitorização e acompanhamento; ✓ Falta de previsão dos termos e prazos em que deverá ocorrer a sua revisão/alteração periódica ou dos condicionalismos que possam justificar pontualmente esse facto. 	2.5.3.	<p>Z) Envio formal do Plano a todas as entidades previstas na Recomendação n.º 1/2009 do CPC, para as quais ainda não foi remetido.</p> <p>AA) Promoção da divulgação, interna e externa, do Plano, em especial, junto das chefias e restantes trabalhadores do MN, designadamente através da sua disponibilização no portal da Autarquia, incrementando, assim, a eficácia e eficiência na implementação das medidas previstas.</p> <p>BB) Revisão do Plano de Gestão de Riscos de Corrupção e Infrações Conexas, de modo a prever a responsabilidade pela função de monitorização e acompanhamento e a definição dos termos/prazos em que deverá ocorrer a sua revisão/alteração.</p>

4. PROPOSTAS

4.1. Em face dos resultados descritos propomos:

4.1.1. Que seja dado conhecimento do presente relatório e respetivos anexos ao Senhor Secretário de Estado das Autarquias Locais, com sugestão de encaminhamento para a Direção-Geral das Autarquias Locais, atentas as matérias objeto de acompanhamento por esta entidade.

4.1.2. O envio do presente relatório e respetivos anexos ao Senhor Presidente da Câmara Municipal da Nazaré, o qual deverá dar conhecimento do mesmo aos restantes membros do Órgão Executivo, bem como de remeter cópia à Assembleia Municipal, em conformidade com o disposto no art. 35º, n.º 2, alínea o), do Anexo I à Lei n.º 75/2013, de 12/set.

4.1.3. Que a Câmara Municipal da Nazaré informe a IGF, no prazo de 60 dias a contar da data de receção do presente relatório, do estado de operacionalização das recomendações efetuadas e remeta as atas dos órgãos municipais que evidenciem que foi dado conhecimento aos mesmos do presente relatório.

Inspeção-Geral de Finanças,

Chefe de Equipa

Assinado de forma digital
 por PAULA IDALINA GARCIA
 DUARTE
 Dados: 2015.12.16 14:12:13 Z