



CAPÍTULO VIII

Operações de Tesouraria



VIII – OPERAÇÕES DE TESOURARIA

8.1 – Considerações gerais

O presente Parecer, na parte relativa às operações realizadas na Tesouraria do Estado e ao sistema de contabilização e controlo da actividade financeira do Estado no ano de 2000, encontra-se suportado pelos resultados obtidos através da realização de mais uma Auditoria à Direcção-Geral do Tesouro (DGT), no âmbito da Contabilidade do Tesouro, e das acções complementares desenvolvidas para tratamento e análise dos dados provenientes desse sistema e de outros sistemas que também registam informação sobre as operações de tesouraria.

As acções realizadas permitem concluir que apesar de, no essencial, o modelo e o processo de contabilização se terem mantido, continuando a merecer uma apreciação desfavorável quanto à fiabilidade dos resultados, deve ser realçado que a Direcção-Geral do Tesouro continuou a envidar esforços para dar cumprimento ao regime legal e regulamentar que enquadra a sua organização e funcionamento, não só avançando com a progressiva adaptação da sua estrutura organizacional à estrutura orgânica legalmente aprovada como introduzindo alterações no sistema de contabilização e controlo resultantes da aplicação de normas regulamentares que vieram dar execução ao disposto no regime legal da Tesouraria do Estado, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 191/99, de 5 de Junho.

De acordo com o disposto no artigo 1.º do regime da Tesouraria do Estado, designam-se geralmente por Operações de Tesouraria, os movimentos de fundos públicos compreendidos na actividade da Tesouraria do Estado quer em execução do Orçamento do Estado, quer através de Operações Específicas do Tesouro, cabendo à Direcção-Geral do Tesouro a gestão global dessa movimentação e a correspondente relevação na Contabilidade do Tesouro.

No Parecer sobre a Conta Geral do Estado de 1999, o Tribunal de Contas já se pronunciou sobre esta definição, ao referir não compreender a necessidade de se criar o conceito de operações específicas do Tesouro, na medida em que para a análise e compreensão cabal do funcionamento da Tesouraria do Estado serem suficientes os conceitos de operações orçamentais e de operações de tesouraria, tal como sempre foram definidos, ou seja, considerando estas últimas, pelas suas características, de natureza extra-orçamental.

No presente capítulo, a análise foi desenvolvida tendo por objectivo avaliar a fiabilidade e consistência das operações realizadas na Tesouraria do Estado e registadas na Contabilidade do Tesouro.

Essa análise é precedida da síntese dos diplomas que entraram em vigor no final de 1999 ou em 2000 e se revestem de maior importância para a avaliação do sistema de controlo da actividade financeira do Estado.

A Lei n.º 3B/2000, de 4 de Abril, que aprova o Orçamento do Estado para 2000, introduziu os números 5 e 6 ao artigo 2.º do regime da Tesouraria do Estado, nos quais se estabelece que a remuneração auferida pela gestão global dos fundos públicos e pela prestação de serviços equiparados aos da actividade bancária constitui receita afecta à actividade da Direcção-Geral do Tesouro e é consignada ao pagamento das despesas com a remuneração das contas abertas nesta entidade, mediante inscrição de dotações com compensação em receita.

A Resolução do Conselho de Ministros n.º 45/2000, de 2 de Junho, veio definir algumas regras e procedimentos a adotar pela Direcção-Geral do Tesouro, na prestação de serviços equiparados aos da

actividade bancária, incluindo o faseamento da transferência gradual dos excedentes e disponibilidades de tesouraria dos serviços e fundos autónomos abrangidos pelo regime da Tesouraria do Estado.

Pelo Despacho n.º 336/99-XIII, do Ministro das Finanças, de 24 de Agosto, foi concedida autorização à Direcção-Geral do Tesouro para acordar com as instituições de crédito, a prestação de um serviço de apoio à gestão da Tesouraria do Estado, quer na aplicação de excedentes de tesouraria, para além da aplicação diária dos recursos disponíveis no Banco de Portugal, quer no recurso aos instrumentos de financiamento de muito curto prazo, atendendo às necessidades ocasionais de tesouraria.

A Portaria n.º 994/99, de 5 de Novembro, estabelece as normas referentes à contabilização de fundos no âmbito da Contabilidade do Tesouro, nomeadamente, as relativas ao registo das operações de tesouraria conforme utilizem ou não na sua origem o documento único de cobrança, definindo também os documentos contabilísticos de síntese a produzir (balancetes mensais e anuais do razão e balanço financeiro do Tesouro).

Essa portaria determina ainda expressamente que o documento a fornecer anualmente ao Tribunal de Contas (tabela de entradas e saídas de fundos por operações de tesouraria) constitui a prestação de contas de responsabilidade da Tesouraria Central do Estado.

Finalmente, importa referir que, ao contrário do que sucedeu em anos anteriores, designadamente nos anos de 1998 e 1999, em que a lei orçamental estabelecia um limite de transição para o ano económico seguinte, dos saldos activos registados no final do ano em contas de operações de tesouraria, a Lei do Orçamento do Estado para 2000, não contém qualquer disposição sobre esta matéria.

O n.º 3 do artigo 38.º do regime da Tesouraria do Estado, determina a regularização dos saldos devedores das contas de terceiros no ano económico a que respeitam, com as excepções legalmente previstas respeitantes à antecipação de fundos previstos no Orçamento da União Europeia e a outras situações devidamente justificadas, que tenham consagração nas leis do Orçamento do Estado (alíneas c) e e) do artigo 30.º daquele regime). Nos termos do n.º 4 do mesmo artigo esses saldos, bem como os decorrentes de operações de regularização relativas a acertos de fim de ano, podem transitar para os anos seguintes, não podendo ultrapassar o limite a fixar anualmente pela Lei do Orçamento, com as excepções nela previstas.

Não fixando a lei orçamental qualquer limite para a transição de saldos, deve ser cumprido o disposto no regime da Tesouraria do Estado.

8.2 – Âmbito de verificação

No âmbito de acções preparatórias do presente Parecer, os serviços do Tribunal procederam ao tratamento e análise da informação remetida pela Direcção-Geral do Tesouro consubstanciada em Balancetes e Diários da Contabilidade do Tesouro.

O processo de contabilização continuou assente na recolha da informação através do registo e da classificação dos movimentos, por digitação manual, em Diários informatizados, a partir dos quais são objecto de processamento e emissão automática os documentos contabilísticos (Balanços, Balancetes, Extractos de Conta e outros).

Os dados constantes nesses Diários são registados pelos serviços da DGT em aplicação informática destinada para o efeito, constituindo uma base de dados, a partir da qual é obtido o Balancete da



Tribunal de Contas

Contabilidade do Tesouro. Deste conjunto de informação foram remetidas ao Tribunal de Contas, por via electrónica, diversas versões provisórias e a versão definitiva. A análise sobre a evolução do registo das operações nos respectivos Diários permitiu constatar que, após o fecho mensal da contabilidade do mês de Dezembro de 2000 (efectuado em 26 de Fevereiro de 2001) a que deveria corresponder o encerramento anual, ainda se verificaram três períodos distintos de contabilização:

- ◆ O primeiro em que, de acordo com as regras definidas pela Direcção de Contabilidade e Controlo, serviço da DGT responsável pelo processo contabilístico, apenas podia ser movimentado o Diário 4 (utilizado para contabilizar as regularizações e correcções efectuadas após o fecho mensal da contabilidade e até à emissão da tabela anual), terminou com o encerramento desse Diário e a emissão da tabela anual de movimentação de fundos na Tesouraria do Estado (reflectindo a Contabilidade do Tesouro registada até então).
- ◆ O segundo que correspondeu à movimentação do Diário 2 (utilizado para contabilizar as regularizações e correcções efectuadas após a emissão da tabela anual) terminou em Novembro de 2001, com o registo das operações de encerramento da CGE de 2000, o que também deveria encerrar a Contabilidade do Tesouro desse ano.
- ◆ O terceiro, de natureza perfeitamente excepcional, correspondeu à reabertura da Contabilidade do Tesouro de 2000 na sequência de despachos dos Secretários de Estado do Tesouro e das Finanças e dos Assuntos Fiscais produzidos em Dezembro de 2001, com a finalidade de deduzir à Receita deste ano (e por consequência deixar de deduzir à de 2001) reembolsos de IVA de valor superior a 25 milhões de contos que, apesar de processados no final de 2000, só foram pagos em 3 de Janeiro de 2001.

Os resultados das comparações efectuadas entre as versões provisórias e a definitiva dos Diários e do Balancete anual, permitem retirar conclusões similares às obtidas para o Parecer sobre a Conta Geral do Estado (CGE) de 1999, continuando a natureza e extensão das regularizações efectuadas para corrigir movimentos previamente contabilizados e registar as operações de encerramento da CGE, a evidenciar a fraca integração entre os sistemas operativos e o contabilístico.

Para o mesmo universo de registos, detectaram-se versões do Diário movimentado após o fecho mensal da contabilidade (que só deveriam diferir pelas operações registadas após a última operação constante da versão anterior) com valores totais não coincidentes, devido à alteração de movimentos por sobreposição de dados diferentes dos registados inicialmente, quando deveriam ter sido registados outros movimentos com a finalidade de rectificar os originais.

Para desenvolver e aprofundar a análise sobre a Contabilidade do Tesouro de 2000, foi realizada mais uma auditoria à DGT, com o objectivo de avaliar o sistema de contabilização e controlo das operações realizadas na Tesouraria do Estado.

Para prossecução deste objectivo global procedeu-se à revisão analítica da estrutura, organização e recursos afectos à actividade da Tesouraria do Estado, à apreciação de factos considerados relevantes, à avaliação da segurança e fiabilidade dos sistemas de registo contabilístico e de controlo interno e à análise das operações de encerramento da Contabilidade do Tesouro (na dupla perspectiva mensal e anual). Subjacente a este objectivo concorreu a execução de procedimentos de revisão analítica global das observações e recomendações efectuadas como resultado das anteriores auditorias realizadas pelos serviços do Tribunal. Continuou a ser dada especial atenção às alterações resultantes da aplicação do regime da Tesouraria do Estado aprovado pelo Decreto-Lei n.º 191/99, de 5 de Junho, para o ano a que respeita a Conta Geral do Estado objecto de Parecer do Tribunal de Contas.

A acção desenvolveu-se no Departamento da Tesouraria Central do Estado na qualidade de serviço operativo da DGT que, de acordo com o artigo 8.º da Lei Orgânica deste organismo (Decreto-Lei n.º 186/98, de 7 de Julho), assegura a gestão da tesouraria central do Estado e a sua articulação com a política monetária e com o financiamento do Estado.

8.3 – Análise crítica do modelo de contabilização

Através da análise efectuada à Contabilidade do Tesouro de 2000 verificou-se que o modelo de contabilização manteve, no essencial, estruturas, circuitos e procedimentos utilizados para o ano anterior, continuando a merecer uma apreciação desfavorável quanto à fiabilidade dos resultados, devido às deficiências detectadas na forma de registar a informação e no controlo exercido sobre esse registo.

Esta conclusão não deve ser entendida como uma declaração de imobilismo e conformismo quanto à forma como a Direcção-Geral do Tesouro tem encarado a situação, por ser manifesto o esforço desenvolvido, naquilo que de si depende, para dar cumprimento ao regime legal que enquadra a sua organização e funcionamento, tal como deve ser reconhecida a acção empenhada dos funcionários e dirigentes, nomeadamente na área da Tesouraria do Estado, para obter os melhores resultados possíveis face às condições existentes, compreendendo a natureza e frequência da intervenção do Tribunal e tentando aplicar as respectivas recomendações.

O Tribunal de Contas sempre esteve consciente da dificuldade inerente à função de gerir a Tesouraria do Estado mas não pode nem deve deixar de, numa perspectiva construtiva, exercer a função crítica que lhe compete quando tem sido evidente a desproporção entre tarefas cometidas à Direcção-Geral do Tesouro e os meios concedidos para as realizar, bem como não pode nem deve deixar de assinalar que a apreciação desfavorável quanto à fiabilidade dos resultados e à insuficiência do controlo é extensiva ao modelo de contabilização utilizado para registar a execução do Orçamento do Estado, pelas razões que, desde há anos, têm vindo a ser exaustivamente referidas e repetidas nos sucessivos Pareceres sobre a Conta Geral do Estado.

Apesar do actual modelo da Contabilidade do Tesouro representar uma evolução no registo da movimentação verificada na Tesouraria do Estado e possuir condições suficientes para cumprir as finalidades para as quais foi criado, os sistemas de registo contabilístico e de controlo interno ainda não satisfazem os requisitos indispensáveis à produção de informação financeira credível assente num processo fiável de recolha e tratamento dos valores recebidos e pagos pelo Tesouro, com implicações ao nível da sua validação.

Instada a pronunciar-se sobre o presente capítulo, a DGT sintetizou a sua posição da seguinte forma:

“O sentido geral do projecto de parecer do Tribunal de Contas em análise reforça a necessidade imperiosa do Tesouro atingir os objectivos estratégicos definidos para esta área de actuação.

Sendo certo que o gradual aumento da exigência ao nível da qualidade das contas públicas foi determinante para o arranque da reforma do modelo contabilístico da Administração Financeira do Estado, parece-nos indiscutível a conclusão expressa pelo TC de que ainda estamos longe de atingir resultados aceitáveis.

Contudo, o facto dos resultados obtidos não serem ainda satisfatórios não deve por si só por em causa o modelo contabilístico adoptado, o qual deve ser entendido no seu todo



Tribunal de Contas

enquanto resultante do contributo de várias entidades que interagem entre si para a obtenção de um produto final.

Importa assim determinar com exactidão os verdadeiros objectos de crítica que em nossa opinião se dividem em duas categorias:

- a) Dificuldade de coordenação horizontal entre as entidades envolvidas, deficit de cooperação que origina diferentes velocidades no desenvolvimento modular do modelo contabilístico.*
- b) Escassez de recursos disponíveis nas organizações intervenientes o que limita o grau de desenvolvimento e de adaptação dos sistemas internos.*

A primeira categoria engloba as recomendações apresentadas pelo Tribunal relativas ao excessivo prolongamento de processos e circuitos usados em anteriores modelos contabilísticos que só dificultam e aumentam a complexidade das actuais contas públicas criando distorções e incoerências que na maior parte dos casos não têm razão de existir.

Na segunda categoria incluem-se as maiores críticas ao Tesouro que optando pela extinção dos antigos procedimentos ainda não conseguiu automatizar o tratamento de toda a informação devido a dificuldades no desenvolvimento e entrada em produção dos sistemas informáticas devido à necessidade de gerir os escassos recursos disponíveis.

Isto mesmo é comprovado pelo Tribunal quando criticando os resultados globais obtidos, reconhece as melhorias anualmente verificadas nos sistemas do Tesouro e elogia a sua aplicação alertando simultaneamente para a insuficiência dos recursos humanos e informáticos envolvidos.

Assume-se assim claramente a oportunidade das recomendações expressas neste projecto de parecer pelo Tribunal de Contas (...).”

No fundamental, esta posição da DGT encontra-se em conformidade com a opinião que tem vindo a ser expressa pelo Tribunal sobre o modelo de contabilização e controlo da actividade financeira na Tesouraria do Estado. É de assinalar a assumpção das conclusões do Tribunal quanto à insuficiência dos resultados obtidos e às principais deficiências que determinam essa insuficiência, bem como da oportunidade das recomendações quanto à forma de eliminar gradualmente tais deficiências, uma vez que o reconhecimento do problema pela entidade auditada torna esta, desde logo, parte da solução e é indispensável para ser possível atingir a solução de maior qualidade.

O controlo interno exercido sobre a Contabilidade do Tesouro ainda não se encontra em condições de assegurar que todas as operações são prontamente registadas pela quantia correcta, nas contas apropriadas e no período contabilístico devido. Esta situação é resultado de um controlo intempestivo baseado no registo e na conciliação apenas próximo ou após o encerramento mensal da contabilidade, que origina, em regra, a manutenção de saldos incorrectos ao longo do ano e a inviabilidade de certificar tempestivamente todos os saldos finais das operações realizadas na Tesouraria do Estado.

As deficiências no registo e controlo dessa contabilidade são resultado de um modelo funcional (organização administrativa e contabilística) ainda pouco eficaz e são essencialmente decorrentes da inadequação de critérios de contabilização, da intempestividade do controlo exercido e de falta de conciliação e validação regular dos saldos.

No que respeita à organização administrativa e contabilística, a análise efectuada aos procedimentos aplicados para o registo e controlo da movimentação verificada na Tesouraria do Estado em 2000 permite extrair as seguintes observações e conclusões:

- ◆ A DGT continuou a envidar esforços para dar cumprimento às normas que vieram regular a sua organização e funcionamento (Decreto-Lei n.º 186/98, de 7 de Julho e Despacho n.º 11858/99, de 22 de Junho, que aprovaram a lei orgânica e os núcleos operativos da DGT, respectivamente), avançando não só com a progressiva adaptação da sua estrutura organizacional à estrutura orgânica legalmente aprovada, como procedendo a um conjunto de alterações no sistema contabilístico do Tesouro, com a finalidade de conferir efectiva aplicação às normas regulamentares que vieram dar execução ao disposto no respectivo regime legal.
- ◆ Apesar destas medidas positivas, a desproporção entre tarefas e meios continuou a limitar o controlo da actividade do Tesouro a níveis inferiores aos desejados pelas dificuldades operativas e logísticas existentes nos serviços da DGT responsáveis pela gestão da Tesouraria do Estado, pela fraca segregação de funções em algumas áreas e pela inexistência de uma instância específica encarregada das tarefas de regulação e supervisão efectiva dos sistemas de gestão administrativa e de controlo interno.

Sobre a desproporção entre tarefas e meios, a DGT referiu que, apesar da dificuldade em ultrapassar a carência de recursos humanos devido às restrições verificadas nas admissões na Administração Pública, *“tem sido no entanto feito um grande esforço de formação dos funcionários em áreas relacionadas com a actividade bancária, designadamente no que se refere à vertente da prestação de serviços aos clientes, disponibilização de produtos financeiros e rentabilização dos fundos da Tesouraria do Estado. Por outro lado, e no sentido de ir suprimindo carências, foi instituído um sistema de mobilidade por forma a atribuir aos funcionários funções mais adequadas ao respectivo perfil.”*

No que se refere à carência de meios informáticos, a DGT adianta que *“(…) tem vindo a desenvolver nos últimos anos sistemas adequados à sua missão no âmbito da Tesouraria do Estado, não tendo sido ainda possível atingir o grande objectivo de garantir a integração plena dos vários subsistemas mediante a criação de um Sistema de Contas Correntes do Tesouro.”*

- ◆ A insuficiência de recursos não é exclusiva da DGT e tem constituído a principal restrição da actividade desenvolvida pelos serviços que, na qualidade de responsáveis pela administração de receitas públicas ou pela arrecadação de fundos públicos, têm sido objecto de auditorias por parte do Tribunal de Contas; assim, tem vindo a ser recomendado o reforço da vertente operativa dos serviços através da reafecção e requalificação de recursos humanos já integrados na função pública, estando o Tribunal ciente das limitações inerentes ao processo de contratação pública de pessoal, designadamente, de natureza orçamental e processual; contudo, devem ser criadas as condições que assegurem a prossecução eficaz das competências da DGT, defendendo o Tribunal que a actividade do Tesouro não deve continuar a desenvolver-se na exclusiva dependência da acção empenhada dos seus funcionários, nem a insuficiência de recursos deve justificar só por si as deficiências encontradas.
- ◆ O sistema de organização e funcionamento do Tesouro baseia-se na consulta de vasta documentação e em processamentos manuais pouco eficazes e falíveis; este sistema caracteriza-se por circuitos documentais relativamente complexos e pela elaboração sistemática de mapas de apoio (extracontabilísticos) em programas informáticos que não são os mais adequados para obter informação apropriada ao registo contabilístico; em consequência, aumenta a possibilidade de erros na digitação e de valores em falta no cruzamento da



Tribunal de Contas

informação, o tempo necessário para justificação dos movimentos, as falhas na contabilidade (por falta de registo ou por erros na codificação das contas) e a inobservância das regras de contabilização.

- ◆ Como pontos fracos da organização contabilística destacam-se a falta de instruções sobre a movimentação nos Diários da Contabilidade do Tesouro, a falta de uniformização nos documentos arquivados e a insuficiência desse suporte documental para o esclarecimento dos movimentos; esta situação é consequência da fraca utilização e divulgação de modelos normalizados e do desconhecimento dos operadores, no todo ou em parte, do circuito a montante e a jusante do registo por si processado.
- ◆ Relativamente à falta de instruções sobre a movimentação dos Diários da Contabilidade do Tesouro, a DGT confirma nunca ter produzido instruções quanto às operações a movimentar em cada Diário, justificando que *“como cada utilizador tem apenas acesso a determinado número de diário(s), conforme a tarefa a executar, não nos tem parecido necessário divulgar instruções sobre a movimentação efectuada na totalidade dos diários.”*

Acrescenta, porém, que *“(…) atendendo à Recomendação feita serão em tempo oportuno divulgadas as instruções que vierem a ser aprovadas, tendo já em consideração as resultantes do processo de automatização da informação contabilística em curso.”*

O Tribunal não pode deixar de referir que a inexistência de instruções claras e perfeitamente definidas sobre os movimentos a incluir em cada Diário, tem originado erros e lapsos na realização dos registos que têm sido objecto de análise, mesmo tendo em conta a divisão desses Diários por vários funcionários. Assim, a definição de instruções deste tipo representará, sem dúvida, uma melhoria considerável no controlo da informação.

- ◆ A utilização de fórmulas e procedimentos de análise pouco expeditos deve-se, em geral, à não integração dos sistemas operativos no sistema contabilístico e, em particular, à inexistência de gestores de conta para a generalidade das contas de operações de tesouraria relativas aos “clientes” do Tesouro, a quem são prestados os serviços de tipo bancário.
- ◆ Efectivamente, parte substancial da manifesta dificuldade deste modelo em evoluir para um sistema que produza informação fiável e consistente, deve-se a restrições relativas ao processamento automático da maior parte da informação através de meios informáticos, continuando o processamento a basear-se na transcrição manual da informação; os serviços destinados a controlar as operações realizadas e a contabilização efectuada pelos respectivos operadores, afectam parte significativa dos respectivos recursos a outro registo dessas operações, daí resultando insuficiência de controlo sobre a informação registada.
- ◆ A colocação de questões sobre a segurança introduzida na aplicação informática da contabilidade permitiram concluir que, no essencial, as deficiências se mantiveram, ou seja, a aplicação continua a não estar convenientemente concebida para evitar ou detectar distorções materialmente relevantes, como sejam a:
 - ◇ Não detecção de falhas na ordem de numeração (que deveria ser sequencial e sucessiva) dos documentos nos Diários.
 - ◇ Utilização de falha na numeração sequencial de Diário para introdução de registo na contabilidade.
 - ◇ Substituição de movimentos depois do respectivo registo, ou seja, a alteração de movimentos por sobreposição de dados diferentes dos registados inicialmente quando deveriam ser registados outros movimentos com a finalidade de rectificar os originais.

- ◇ Aceitação de registos com um único lançamento (a débito ou a crédito), apesar dos respectivos documentos de suporte conterem os lançamentos completos.
- ◇ Realização de registos em que o total dos débitos não é igual ao total dos créditos, em discordância com as regras de contabilização.

Sobre este assunto, a DGT informou que “(...) a partir de Abril de 2002, o sistema não permite a desintegração de movimentos o que inviabiliza a sua substituição depois do registo inicial”, tendo também afirmado que “ainda para 2002, com o processamento automático de parte da informação contabilística, está salvaguardado o registo do total diário por conta e, no caso específico de estorno automático de movimentos, procurará garantir-se que seja feita referência ao movimento inicial”, procedimentos que o Tribunal não deixará de ter em atenção em futuras acções.

No âmbito da organização contabilística, é ainda de salientar a elaboração de um Manual de Procedimentos para o Departamento da Tesouraria Central do Estado contendo uma definição dos procedimentos operativos e contabilísticos a aplicar. Este documento ainda se encontrava por concluir no final da fase operativa da auditoria realizada pelos serviços do Tribunal, adiando uma apreciação mais concreta da sua conformidade às recomendações do Tribunal nesta matéria. A análise da versão a que o Tribunal teve acesso, ainda não vem colmatar as deficiências descritas na medida em que continua a não definir a finalidade e as regras de contabilização de cada uma das contas e Diários, nem explicita a base contabilística dos movimentos.

Para além destes pontos críticos na organização da actividade do Tesouro, assente na digitação da informação contida em suportes documentais (em papel) e recorrendo à utilização de procedimentos que nem sempre se têm revelado apropriados ou sequer consistentes, o processo de contabilização revela a inadequação de critérios de contabilização, a intempestividade do controlo exercido e a falta da conciliação e validação regular dos saldos, devendo destacar-se:

- ◆ A informação sobre as operações realizadas pela Tesouraria do Estado tem sido objecto de registo sucessivo com diferentes níveis de agregação pelo que o processamento informático dos dados ainda não é efectuado de acordo com critérios de contabilização que assegurem o registo unitário das operações ou de um código específico que as identifique, de forma a ser possível autonomizar, para cada código, a saída (ou conjunto de saídas) e a entrada (ou conjunto de entradas) respectivas.
- ◆ Pelo contrário, a Contabilidade do Tesouro tende a registar valores agregados no tempo, por entidades ou por finalidades, dificultando ou inviabilizando a validação, conciliação e controlo efectivo dos registos assim como o correcto e imediato reconhecimento da natureza, origem e destino dos valores em saldo na generalidade das contas de operações de tesouraria.
- ◆ Esta vulnerabilidade do modelo da Contabilidade do Tesouro deve-se também à existência de diferentes sistemas não relacionados entre si, com diferentes níveis de agregação, tornando praticamente inviável efectuar, em tempo útil, a conciliação e o controlo efectivo da informação registada.
- ◆ Por sua vez, a utilização de critérios de contabilização diferenciados, com especial incidência na aplicação dos conceitos de registo inicial, de alterações e de data dos movimentos provoca desfasamentos entre os dados obtidos pelos diferentes sistemas de registo.
- ◆ Como consequência desta situação, o procedimento que origina desfasamentos entre o registo (diário) das entradas e saídas na conta do Banco de Portugal e o registo (mensal) das entradas ou saídas nas contas destinatárias, teve como consequência a apresentação de saldos que não



Tribunal de Contas

correspondiam à realidade porque eram resultantes de mero desfasamento no registo da informação.

- ◆ A manutenção do critério de contabilização baseado na identificação das entidades intervenientes na movimentação das contas e na confirmação da suficiência do saldo para suportar as saídas para as quais foi previamente solicitada autorização, manteve-se para a generalidade das contas de terceiros assim como o registo da afectação de valores a contas genéricas, de que são exemplos:
 - ◇ A inexistência no circuito específico da DGAIEC, de contas abertas para cada uma das alfândegas, nem para os organismos beneficiários dos referidos valores; a ausência de uma contabilidade detalhada ao nível dos serviços responsáveis pelos movimentos a crédito e a débito das contas “Valores Recebidos por Conta da DGA” (406 mil contos, saldo final em 2000) e “Receitas Aduaneiras Sujeitas a Liquidação” (3,4 milhões de contos) tem originado a manutenção de saldos por regularizar e/ou a afectar no final do ano, mantendo em operações de tesouraria valores relativos a receita do Estado.

Instada a pronunciar-se, em sede de contraditório, a DGAIEC reitera os comentários transmitidos no âmbito da auditoria à contabilidade de 1999, afirmando designadamente:

“Os serviços com funções de caixa da DGAIEC enviam informação detalhada e semanalmente, no que se refere às contas de “Valores Recebidos por Conta da DGA” e a “Receitas Aduaneiras Sujeitas a Liquidação”, permitindo à DGT a escrituração com base nessa informação.

No entender desta Direcção-Geral deveriam ser criadas contas específicas para cada serviço liquidador tanto na conta de “Valores Recebidos por conta da DGAIEC” como na conta de “Receitas Aduaneiras Sujeitas a Liquidação”, de modo a afectar os valores aos respectivos serviços administradores com funções de caixa.

No entanto, no que se refere à conta de “Receitas Aduaneiras Sujeitas a Liquidação”, prevê-se que a curto prazo com a implementação do SGR-Sistema de Gestão de Receitas, e com a criação de “interfaces” entre os sistemas próprios e o SGR, a situação possa ser regularizada a curto prazo.”

- ◇ Contas de operações de tesouraria, cuja natureza genérica dos movimentos dificultam a afectação dos valores aos beneficiários respectivos, caso de contas analisadas em anos anteriores pelo Tribunal como sejam, “Depósitos Diversos” (13,7 milhões de contos, saldo final em 2000), “Depósitos de Diversas Proveniências” (16,6 milhões de contos), “Receitas cobradas pelos Tribunais Tributários de 1.ª Instância” (5,2 milhões de contos), “Produto da Venda de Bens em Execução Fiscal” (18,2 milhões de contos), “Execuções Fiscais” (334 mil contos) e “Outros Valores a Regularizar” (73,4 mil contos); esta contabilização genérica (valores provenientes de diversas situações e entidades), carece de uma análise documental profunda, de forma a determinar-se a composição e natureza dos valores em causa.
- ◇ Contas de operações de tesouraria, como as relativas a valores a regularizar em Caixas e Bancos, cujo critério de contabilização aponta para divergências de diversa natureza (das quais a mais frequente é o desfasamento de datas nos registos escriturados pelo Banco e pela entidade contabilística), mas que, por diversas razões, são utilizadas para registar valores “inconciliáveis” ou cujo destino não é tempestivamente reconhecido; esta situação traduz-se na manutenção indeterminada de saldos por regularizar nestas contas.
- ◆ O registo cronológico (como data de movimento) nem sempre corresponde à data efectiva em que as operações são registadas, detectando-se com frequência desfasamentos significativos,

com especial incidência nas operações de rectificação, regularização e de encerramento da contabilidade, reveladores da falta de controlo tempestivo sobre a movimentação registada e a registar.

- ◆ O atraso na conciliação dos saldos tem contribuído para a existência de valores por regularizar, de que são exemplos as contas centralizadoras das caixas e as contas recebedoras de IVA que, apesar de substituídas no circuito contabilístico em 1999, registaram movimentos em 2000:
 - ◇ Os movimentos nas contas centralizadoras das caixas referem-se à transferência de valores registados previamente na conta “Outros Valores a Regularizar”, cerca de 147,5 mil contos, por desconhecimento do destino destes valores aquando da sua entrada na conta corrente do Tesouro no Banco de Portugal; apesar da data efectiva de entrada desses valores se reportar a 2 de Janeiro de 2000, a sua correcta contabilização nestas contas apenas se realizou em Março de 2001.
 - ◇ As contas recebedoras de IVA deixaram de ser movimentadas, desde Maio de 1999, porque os cheques recebidos para cobrança de IVA passaram a ser remetidos directamente à DGT para serem integrados no Sistema de Compensação do Tesouro (SCT); contudo, nestas contas permaneceram registados, após 2000, mais de 1,4 milhões de contos, evidenciando a existência de valores ainda não reconciliados que impedem a desactivação das respectivas contas bancárias.
- ◆ No âmbito dos procedimentos de conciliação, a conferência entre os extractos do *homebanking* ou do sistema de meios de pagamento do Tesouro e o respectivo extracto da contabilidade não é realizada de forma regular.
- ◆ Por último, a informação da tabela de execução orçamental relativa à DGT ainda não resulta directa nem integralmente de dados transmitidos pela aplicação informática da contabilidade; não havendo transmissão, integração e conciliação automática dos dados, está dependente de um conjunto de procedimentos que não asseguram a detecção e correcção das divergências.
- ◆ A informação mensal constante desta tabela continua a evidenciar desfasamentos face à registada na correspondente área da Contabilidade do Tesouro, apesar de ambos os registos serem realizados por serviços da mesma entidade e terem por base as mesmas operações e suportes documentais, pelo que deveria ser implementado um processo de imputação directa e automática entre valores registados na tabela e na referida contabilidade, através da criação de uma tabela de equivalência entre os respectivos códigos de classificação dos movimentos.

Tendo em conta estas considerações, o Tribunal continua a recomendar a evolução para um sistema de controlo interno mais adequado para assegurar a aderência às normas jurídicas que regulam o funcionamento da Tesouraria do Estado, a prevenção e detecção de erros e irregularidades, o rigor e a plenitude dos registos contabilísticos e a preparação tempestiva de informação financeira credível.

Para este efeito, o sistema de controlo interno deve compreender políticas e procedimentos de controlo para atingir objectivos específicos, tais como:

- ◆ Relatar, rever e aprovar conciliações.
 - ◇ As circularizações/conciliações internas devem ser efectuadas mensalmente através de documentos (modelos de conciliação periódica das contas) devidamente assinados, aprovados e arquivados, nomeadamente entre os núcleos que contabilizam e os núcleos operativos, com vista a constituir prova da conferência e a dar cabal resposta às



Tribunal de Contas

necessidades, quer da gestão, quer do controlo, designadamente no que toca ao atempado e correcto encerramento da contabilidade.

- ◇ A elaboração de reconciliações periódicas entre extractos contabilísticos e extractos bancários, incluindo os produzidos pela DGT no âmbito da prestação de serviços equiparados aos da actividade bancária, devendo neste último caso ser enviados aos titulares das contas extractos bancários conciliados.
- ◆ Controlar as aplicações e o ambiente dos sistemas informáticos de forma a não continuarem a admitir registos incompletos, incoerentes ou inconsistentes.
- ◇ A evolução da aplicação informática de suporte à Contabilidade do Tesouro deve assegurar uma progressiva substituição do processamento manual das operações pela transmissão fiável e automática dos dados provenientes dos serviços que geram a informação contabilística relativa à actividade na Tesouraria do Estado.
- ◆ Manter e rever contas de controlo e balancetes.
- ◆ Aprovar e controlar documentos.
 - ◇ A utilização de modelos normalizados, para cada tipo ou conjunto de operações em que isso seja possível, beneficiaria a redução no tempo de execução das tarefas, a uniformização dos documentos arquivados bem como a identificação rápida da operação em causa.
 - ◇ Para rentabilizar a divisão da informação contabilística pelos Diários da contabilidade, deve ser estabelecido o conjunto de instruções a adoptar no registo, ou seja, a clara, exclusiva e exaustiva tipificação das operações a registar em cada Diário; estas instruções facilitarão a compreensão por parte dos operadores dos movimentos registados pelos outros operadores, criando a sensibilidade necessária para prevenir eventuais incorrecções e funcionando como um mecanismo de prevenção.
 - ◇ Os documentos dos Diários relativos a estornos e regularizações devem conter a menção ao registo inicial que pretendem estornar/corrigir, facilitando o cruzamento da informação e a detecção de erros.
- ◆ Comparar dados internos com fontes externas de informação.
- ◆ Controlar as operações não usuais e complexas, particularmente no ou próximo do final do período de contabilização.

A evolução do sistema de contabilização do Tesouro no sentido recomendado pelo Tribunal de Contas deve assegurar, gradual e sucessivamente, o registo diário e o registo unitário das operações ou de um código específico que as identifique.

Atendendo a que, no final de cada exercício, a situação da Tesouraria do Estado se deve encontrar reflectida no respectivo Balanço de Tesouraria, foram também analisados os documentos apresentados para o efeito pela Direcção-Geral do Orçamento, no quadro 1.4.6.1.A que integra o Relatório da Conta Geral do Estado, e pela Direcção-Geral do Tesouro, no quadro 4.3.C que faz parte dos mapas da Conta relativos à situação de tesouraria.

A apreciação dos dois documentos permitiu constatar que continuam a resultar da aplicação de diferenciados critérios de elaboração, pelo que também não se alteram as observações efectuadas pelo Tribunal de Contas nos Pareceres dos anos precedentes.

A utilidade do Balanço de Tesouraria, tal como é elaborado, fica aquém do que seria desejável, na medida em que continuam a ser utilizados diferentes critérios de elaboração do documento pela DGT e pela DGO, quer em termos de agregação ou desagregação das contas quer no que respeita à natureza dos saldos (activos ou passivos), não conferindo à informação relevância, comparabilidade e equivalência.

Aliás, em comentário ao quadro 1.4.6.1.A, a DGO refere que se trata do Balanço possível na forma em que é elaborado, face ao desconhecimento existente quanto à natureza dos valores apresentados em saldo em algumas rubricas das designadas Operações Específicas do Tesouro.

A dualidade de critérios de contabilização dificulta a comparação entre os dois documentos e, no caso do Balanço elaborado pela DGO, o critério de contabilização utilizado na agregação pode integrar realidades diferentes, como é o caso de operações com e sem expressão orçamental.

A análise crítica do modelo de contabilização do Tesouro aqui desenvolvida foi suportada pelo exame de um conjunto de contas seleccionadas por critérios que privilegiaram áreas potencialmente críticas, alterações face ao ano anterior, operações de regularização, operações de encerramento da contabilidade e manutenção em contas não orçamentais de valores relativos à execução orçamental, acção cujos resultados serão seguidamente apresentados e que corroboram as conclusões expressas.

8.4 – Análise demonstrativa dos resultados

A análise dos valores inscritos no quadro 4.3.B da Conta Geral do Estado (mapas relativos à situação de tesouraria) revela que o saldo de encerramento relativo a disponibilidades nas caixas e nas contas bancárias do Tesouro e a aplicações efectuadas no Banco de Portugal e noutras instituições de crédito, foi de 805 milhões de contos, 60,9% do qual constituído por aplicações, representando tal valor um acréscimo de 69,1 milhões de contos face ao saldo inicial. Na componente relativa às aplicações deve referir-se o decréscimo (em 99,5%) nas aplicações de recursos disponíveis no Banco de Portugal, que registam o saldo final de 2,3 milhões de contos, face ao acréscimo (em 487%) nas aplicações financeiras (já em euros) noutras instituições de crédito, que só tendo sido possível realizar a partir do final de 1999, já atingem, um ano depois, um saldo no valor de 588,6 milhões de contos que, na sua maioria (58,4%), corresponde às aplicações efectuadas na Caixa Geral de Depósitos (41,2%) e no Banco Comercial Português (17,2%).

No que se refere às Caixas, a caixa DGT-IR deixou praticamente de ter movimento uma vez que se passou a contabilizar a receita titulada por documento único e recebida nas entidades colaboradoras da cobrança em contas abertas especificamente para o efeito. A SIBS e os CTT encerraram o ano com o saldo de 6,2 milhões de contos. As Caixas afectas aos serviços da DGAIEC e às tesourarias de finanças apresentaram saldo final no valor de 14,4 milhões de contos e de 71 milhões de contos, respectivamente, representando 93,2% do total registado nas diversas Caixas, com claro ascendente das tesourarias de finanças (77,5%).

Em 2000 foi pela primeira vez efectuada a compensação de cheques relativos aos organismos com contas no sistema de *homebanking* (904,2 mil contos), continuando a efectuar-se também a compensação dos cheques relativos à cobrança de IVA (1,7 mil milhões de contos).

No que respeita às contas de terceiros, verifica-se que o acréscimo de 162,8 milhões de contos no saldo final passivo, se fica a dever à entrada, na Tesouraria do Estado, de verbas do terceiro quadro comunitário de apoio e aos resultados obtidos pela prossecução da unidade de tesouraria prevista no



Tribunal de Contas

artigo 2.º do regime da Tesouraria do Estado. Por sua vez, o saldo final activo ascendeu a 162,1 milhões de contos (face a 68,2 milhões de contos em 1999), distribuído pelas contas constantes do quadro VIII.1.

Verifica-se que 95,2% dos saldos activos transitados de 1999 respeitam à antecipação de parte dos empréstimos entrados na Tesouraria do Estado em 2000, para satisfação das necessidades brutas de financiamento de 1999, enquanto o remanescente respeita a saldos por regularizar provenientes de anos anteriores a 1999 (4,6%) e a saldos das contas de terceiros relativas ao Ministério dos Negócios Estrangeiros (destinada ao pagamento de abonos de representação e residência), à Caixa de Previdência e aos valores a regularizar em Bancos (0,2%).

Quadro VIII.1 – Evolução dos saldos activos das contas de terceiros

Designação da Conta	No final de 1999	No final de 2000
Custas em processos das contribuições e impostos	480.762.348\$00	474.140.014\$00
Depósitos com emolumentos pessoais cobrados nas Direcções e Repartições de Finanças	62.189.400\$00	62.189.400\$00
Depósitos de custas, multas e emolumentos a distribuir nos termos da alínea b) do artigo 17.º do DL n.º 48405, de 29 de Maio de 1968	3.983.460\$00	3.983.460\$00
Multas por infracções fiscais-parte dos funcionários das contribuições e impostos	38.734.560\$00	38.734.560\$00
Fundo de Estabilização Tributário	243\$00	
FFAPAP/CEE-Acordo de pré-adesão I	1\$00	
MNE-Fundo permanente		7.485.900\$00
MNE-Abonos de representação e residência	93.892.465\$00	
MNE-GSECP-Missões de serviço público		42.684\$00
Vencimentos líquidos		106.701.092\$00
Caixa de Previdência	8.819.364	
Caixa de Previdência Aduaneira	29.549\$00	29.549\$00
Caixa de Previdência do Ministério da Educação	577.785\$00	577.785\$00
Caixa de Previdência das Forças Armadas	2.192\$00	
Seguro de Grupo-Inter Atlântico	2.394\$00	2.394\$00
Instituto do Professorado Oficial Português	26.489\$00	25.925\$00
Títulos de anulação pagos nos termos do artigo 12.º do DL n.º 19968, de 29 de Junho de 1931	2.235.148.344\$00	2.235.148.344\$00
Saques da Marinha	151.543.114\$00	151.543.114\$00
Alcances	10.928.366\$00	10.928.366\$00
Bancos-Outros valores a regularizar	5.471.516\$00	
ANSL-Antecipação de Fundos ao abrigo da alínea c) do artigo 30.º do DL n.º 191/99		800.000.000\$00
DGDR-Antecipação de Fundos ao abrigo da alínea c) do artigo 30.º DL n.º 191/99		55.000.000.000\$00
Produto empréstimo em moeda nacional-Período complementar 1999	64.940.957.063\$00	
Produto empréstimo em moeda nacional-Período complementar 2000		40.148.850.896\$00
Compra e venda de moeda estrangeira-Terceiros	4.593.495\$00	4.246.164\$00
Transferência de fundos-Consulados	173.880.448\$00	173.880.448\$00
Verbas comunitárias cativas para OE 2000		19.902.423\$00
DUC's cobrados pelas entidades colaboradoras		62.924.530.849\$00
Total	68.211.542.596\$00	162.162.943.367\$00

No final de 2000, registou-se um acréscimo de 137% nos saldos activos de contas de terceiros, devendo destacar-se que:

- ◆ Os saldos activos de maior antiguidade (provenientes de anos anteriores a 1999) permanecem por regularizar quase na totalidade, enquanto os saldos gerados em 1999 e transitados para 2000 foram integralmente regularizados.
- ◆ Os saldos resultantes dos movimentos registados como relativos a 2000, representam 98% do total dos saldos finais activos, compreendendo as seguintes situações:
 - ◇ Antecipação de fundos previstos no Orçamento da União Europeia para satisfação oportuna dos encargos inerentes aos programas comunitários Sócrates e Leonardo da Vinci, no valor de 800 mil contos.
 - ◇ Antecipação de fundos previstos no Orçamento da União Europeia para permitir pagamentos no âmbito da execução dos projectos financiados pelo segundo quadro comunitário de apoio e alguns adiantamentos por conta de transferências financeiras relativas ao terceiro quadro comunitário de apoio, no âmbito do Fundo Europeu de Desenvolvimento Regional, dos quais se encontravam por regularizar 55 milhões de contos no final de 2000.
 - ◇ Antecipação de 40,1 milhões de contos dos empréstimos internos entrados na Tesouraria do Estado no designado período complementar da execução orçamental de 2000 (103,2 milhões de contos), para cobertura das necessidades brutas de financiamento.
 - ◇ Contabilização, na Tesouraria do Estado, das cobranças efectuadas pela SIBS, CTT e instituições de crédito, que teve como resultado o saldo activo de 62,9 milhões de contos nas contas de terceiros relativas à cobrança de documentos únicos por essas entidades.
 - ◇ Verbas destinadas a vencimentos líquidos, no valor de 106,7 mil contos.
 - ◇ Verbas cativas no âmbito das transferências de fundos comunitários, a favor de organismos sem autonomia financeira, no valor de 19,9 mil contos; esta conta é creditada pela cativação das verbas e é debitada pelo valor das verbas utilizadas, que constituem despesa orçamental, e pelo valor das verbas não utilizadas, que retornam aos gestores dos programas; no final do exercício, esta conta devia apresentar saldo nulo, pelo que a existência de saldo é reveladora de deficiências no processo de registo e de falta de controlo tempestivo sobre o mesmo.
 - ◇ Verbas destinadas ao fundo permanente e a missões de serviço público, da responsabilidade do Ministério dos Negócios Estrangeiros, no valor de 7,5 mil contos, que no final de 2000 ainda se encontravam por regularizar.

Para analisar a evolução do sistema de contabilização e controlo das operações realizadas na Tesouraria do Estado, os serviços do Tribunal procederam à identificação de factos considerados relevantes para o exercício de 2000, tendo verificado que foram introduzidas as seguintes alterações:

- ◆ No circuito específico das entidades colaboradoras na cobrança passaram a ser movimentadas, na classe de disponibilidades, contas afectas aos CTT e à SIBS, para dar cumprimento ao disposto no n.º 2 do Despacho do Ministro das Finanças n.º 17492/99, de 7 de Setembro, que equipara, excepcionalmente e para efeitos contabilísticos, aquelas entidades a serviços com função de caixa.
- ◆ No circuito específico das tesourarias de finanças foi criada, para cada tesouraria, uma conta destinada a registar a cobrança de receitas em fase de execução fiscal, por documento único,



Tribunal de Contas

cuja movimentação passou a constar do “Resumo de Fluxo de Fundos”, semanalmente enviado à DGT pela respectiva Caixa.

- ◆ Na classe destinada ao registo da execução do Orçamento do Estado foram criadas contas de receita do Estado relativas à cobrança de imposto do selo.
- ◆ Na contabilização dos fundos movimentados pela conta do Tesouro no Banco de Portugal, ao registo diário das operações juntou-se o registo do valor líquido das compensações de cheques e de transferências bancárias e interbancárias, em contas de terceiros criadas para esse efeito.
- ◆ Para os fundos e serviços autónomos com contas bancárias no Tesouro, a movimentação de fundos, continuando sob responsabilidade dos gestores de conta, através da prestação de serviços de tipo bancário (incluindo a disponibilização de produtos financeiros), passou a incluir a compensação de cheques provenientes dos organismos com contas no sistema de *homebanking* (do Tesouro), à semelhança do verificado desde 1999 com os cheques de IVA, e verificou-se a abertura de contas bancárias por parte de diversos organismos, em cumprimento da Resolução do Conselho de Ministros n.º 45/2000, de 2 de Junho.
- ◆ No âmbito da prestação dos serviços de apoio à gestão da Tesouraria do Estado, intensificou-se a realização de aplicações financeiras dos excedentes de tesouraria noutras instituições de crédito, para além da aplicação diária no Banco de Portugal, passando essas aplicações e os respectivos juros a ser registados na Contabilidade do Tesouro.

Foram ainda criadas contas de operações de tesouraria em consequência da entrada em vigor do regime da Tesouraria do Estado aprovado pelo Decreto-Lei n.º 191/99, de 5 de Junho, nomeadamente, nas áreas relativas a:

- ◆ Antecipação de fundos pelo Tesouro em que, para além da antecipação da saída de fundos do Orçamento do Estado para permitir a satisfação oportuna de encargos orçamentais, ao abrigo da alínea b) do n.º 1 do artigo 30.º do referido regime, foram antecipados fundos previstos no Orçamento da União Europeia, como dispõe a alínea c) do n.º 1 do artigo 30.º do regime.
- ◆ Restituições de receita.

As modificações operadas no sistema da Contabilidade do Tesouro decorreram da aplicação do regime da Tesouraria do Estado, nomeadamente de diplomas subsequentes que vieram regulá-lo, a Portaria n.º 958/99, de 7 de Setembro e a Portaria n.º 994/99, de 5 de Novembro.

Nos pontos seguintes serão destacados os aspectos mais importantes dos procedimentos de registo e controlo utilizados, no que respeita às alterações introduzidas e às contas seleccionadas.

8.4.1 – Entidades colaboradoras na cobrança

No processo de contabilização das receitas orçamentais pela DGT, até 2000 os valores cobrados por documentos únicos eram inicialmente registados como receita de Imposto sobre o Rendimento (IR), devido ao Sistema de Controlo de Cobranças de Receitas do Estado e de Operações de Tesouraria (SCE) não fornecer informação diária por tipo de receita cobrada mas apenas sobre o valor global cobrado mensalmente. Na contabilidade, este valor global era registado como cobrança de IR, quer para a parte cobrada pelas instituições de crédito (imputada previamente à Caixa DGT-IR sem existência física), quer para a parte cobrada através dos CTT e da SIBS.

Também mensalmente, a receita de IR era abatida do valor respeitante a impostos directos das autarquias (derramas). No final do ano, o valor determinado pelo SCE como relativo a cobrança de outros impostos, titulados por documentos únicos, era abatido à cobrança de IR e registado segundo a natureza das respectivas receitas e o seu destino (Continente ou Regiões Autónomas).

No que respeita à contabilidade de 2000, estabeleceu-se uma nova forma de contabilizar as operações de tesouraria quando utilizem na sua origem o documento único de cobrança, com base na informação fornecida pelo sistema informático de controlo de cobranças administrado pela DGT, tendo em vista atribuir diariamente a cada tipo de receita as cobranças respectivas, a registar mensalmente. Esta substituição do processo contabilístico consistiu em fazer anteceder a contabilização das receitas orçamentais por entidade administradora, pela discriminação da receita cobrada por serviço cobrador.

Numa primeira fase, é contabilizada a informação relativa ao ficheiro de extractos do SCE, debitando-se as contas de disponibilidades relativas aos CTT, à SIBS e às instituições de crédito e creditando-se as contas de terceiros relativas a essas entidades. Numa segunda fase, é contabilizada a informação relativa ao ficheiro de cobranças do SCE, debitando-se aquelas contas de terceiros e creditando-se as contas de receita do Estado. Finalmente, numa terceira fase, são contabilizados os valores transferidos para o Banco de Portugal, através da informação proveniente do SCT e do SPGT (Sistema de Pagamento de Grandes Transacções), debitando-se a conta corrente do Banco de Portugal e creditando-se as contas de disponibilidades relativas aos CTT, à SIBS e às instituições de crédito.

A nova contabilização resultou de alterações executadas no sistema informático de cobranças administrado pela DGT, com a finalidade de torná-lo apto a fornecer informação sobre as cobranças efectuadas num determinado período (dia), por entidade cobradora e por tipo de imposto arrecadado, uma vez que:

- ◆ Diariamente chegavam ficheiros de extractos que repartiam os movimentos pelas diversas entidades cobradoras intervenientes no sistema de cobranças do Estado, mas o SCE não dispunha de mapa que totalizasse diariamente os tipos de movimentos constantes de um determinado ficheiro de extractos de uma dada entidade cobradora, processado num determinado dia.
- ◆ O SCE fornecia também um único mapa para identificar as cobranças efectuadas num determinado período, por entidade cobradora e tipo de imposto arrecadado, mas que apresentava algumas disfuncionalidades, nomeadamente não considerar os documentos únicos cobrados mais do que uma vez (nas duplas cobranças, desde que os documentos em causa se encontrem reconciliados, cobrança/depósito, as mesmas deverão constituir receita do Estado, pelo que deverão também ser objecto de contabilização), apenas ser disponibilizado a pedido do utilizador do sistema e ter um período de processamento de cerca de onze horas.

Em termos operativos, manteve-se o processo de contabilização da cobrança, por documentos únicos, obtida pelas entidades colaboradoras, na Contabilidade do Tesouro, até serem obtidos os dados necessários à aplicação do novo procedimento, o que só veio a suceder no final do primeiro semestre de 2001. Foram então efectuados os seguintes lançamentos:

- ◆ No caso da cobrança de documentos únicos através das instituições de crédito, os movimentos até Setembro de 2000 foram anulados e registados de acordo com a nova contabilização, por intermédio de movimentos de regularização; os dados a partir deste mês, que ainda não tinham sido processados, foram-no já através dos novos procedimentos contabilísticos, mas também como regularizações, porque o período a que respeitavam já se encontrava encerrado.



Tribunal de Contas

- ◆ No caso da cobrança de documentos únicos através dos CTT e da SIBS, como estas entidades só passaram a ser relevadas contabilisticamente a partir de Julho de 2000, as cobranças obtidas até este mês tiveram de ser imputadas a essas entidades, como regularização.

Quadro VIII.2 – Saldos relativos às cobranças tituladas por documentos únicos

Designação da Conta	Saldo inicial DV	Movimento em 2000		Saldo final DV/(CR)
		Débito	Crédito	
Contas Receptoras de DUC	38.170.293.938\$00	482.895.542.565\$00	499.818.357.156\$00	21.247.479.347\$00
Conta de disponibilidades CTT	28.432.611.854\$00	904.607.141.541\$00	926.887.378.044\$00	6.152.375.351\$00
Conta de disponibilidades SIBS		26.915.050.586\$00	26.853.834.751\$00	61.215.835\$00
Caixas-Valores a Regularizar-CTT		973.975\$00	8.197.779\$00	(7.223.804\$00)
Terceiros Ent.Colab.DUC-CTT		966.520.784.076\$00	904.607.153.984\$00	61.913.630.092\$00
Terceiros Ent.Colab.DUC-SIBS		26.915.050.586\$00	26.915.050.586\$00	
Terceiros Ent.Colab.DUC-IC's		442.115.846.568\$00	441.104.945.811\$00	1.010.900.757\$00
Valores DUC cobrados a regularizar		5.505.850\$00	16.343.685\$00	(10.837.835\$00)
Receita DUC-DGAIEC			712.287.538\$00	
Receita DUC-IVA			295.871.374.470\$00	
Receita DUC-DGCI-IR			1.115.464.984.980\$00	
Receita DUC-DGCI-Imp.Circ. e Cam.			3.343.626.878\$00	
Receita DUC-DGCI-Imp.Selo			19.957.776.073\$00	

No que respeita aos saldos finais, conforme se pode observar no quadro VIII.2, verificaram-se as seguintes situações:

- ◆ As contas de disponibilidades dos CTT e da SIBS apresentam saldo devedor, no valor de 6,1 milhões de contos e de 61,2 mil contos, respectivamente, evidenciando valores transferidos para a conta de terceiros destas entidades, pelo ficheiro de extractos, mas cuja transferência para o Banco de Portugal ainda não foi registada.
- ◆ As contas de terceiros afectas aos CTT e às instituições de crédito apresentam saldo devedor, no valor de 61,9 milhões de contos e de 1 milhão de contos, respectivamente, devido à transferência de valores constantes de ficheiros de cobranças, para as respectivas receitas, cuja entrada nessas contas de terceiros só vai ser registada por ficheiros de extractos em 2001; representando estes saldos 39% dos saldos activos das contas de terceiros, é de referir que, face ao circuito estabelecido, esta situação correspondeu à inversão das duas primeiras fases, relativamente às cobranças obtidas pelas referidas entidades em 2000 mas só transferidas para o Tesouro em 2001, e ficou a dever-se à necessidade de efectuar o registo dessas receitas no ano em que efectivamente foram cobradas.

Como já foi referido, a Contabilidade do Tesouro de 2000 passou a discriminar a receita orçamental titulada por documento único de cobrança, separando-a da restante, aliás como se observa no quadro VIII.2, constatando-se que essa receita totalizou, no final do ano, 1,4 mil milhões de contos, dos quais 1,1 mil milhões de contos respeitam a IR (77,7%).

Associadas à autonomização das receitas cobradas nas entidades colaboradoras e tituladas por documento único, foram criadas contas de regularização de receita orçamental de anos anteriores, nas áreas afectas à DGAIEC, à DSCIVA e à DGCI-IR. Dado que em 2000 o SCE não permitiu extrair informação por tipo de imposto, as regularizações efectuadas foram na sua totalidade afectas ao IR, ascendendo o saldo final a 271,4 mil contos.

No que concerne às transferências para as Regiões Autónomas, foram criadas contas para registar o Imposto sobre o Rendimento, o Imposto de Circulação e Camionagem e o Imposto do Selo, afectos àquelas regiões, que totalizaram, respectivamente, 27,8 milhões de contos, 29,9 mil contos e 140,9 mil contos. Saliente-se que a receita do Imposto do Selo foi pela primeira vez autonomizada na Contabilidade do Tesouro, com o valor de 19,8 milhões de contos.

Em consequência, na área da receita da DGCI-IR, a conta destinada à receita de Imposto sobre o Rendimento apenas representará a cobrança deste imposto que não é efectuada através de documentos únicos, mas a resultante do somatório de todos os créditos verificados nas contas do IR através de transferências interbancárias dirigidas ao Banco de Portugal (pelo que em 2000 o saldo final da conta é de apenas 322 mil contos), tendo sido proposta a alteração na designação dessa conta para evitar que seja associada à cobrança total do imposto em causa, passando a denominar-se “Cobrança – Receita do Estado – DGCI-IR – Outros Valores”, alteração que só se verificará para a contabilidade de 2001.

Até final de 1999, a contabilização do valor das derramas foi efectuada, por abate, na conta acima referida (“Cobrança – Receita do Estado – DGCI-IR”) e transferida para a conta de terceiros afecta às autarquias. Para 2000, esta dedução passou a ser autonomizada através da criação da conta “DGCI-IR-Derramas”, com o valor de 53,3 milhões de contos.

Estas alterações merecem os seguintes comentários:

- ◆ Dado que a nova contabilização foi efectuada através de movimentos correctivos aos registos anteriormente executados pelo circuito anterior, tendo por finalidade o lançamento da agregação mensal dos dados obtidos no SCE, não foi possível nesta acção avaliar a tempestividade do registo e da adequada conciliação dos valores entre o núcleo responsável pela afectação dos valores às entidades cobradoras e o núcleo responsável pela imputação desses valores aos serviços administradores da receita.
- ◆ Também não foi possível obter evidência da conciliação diária entre a DGT e os serviços administradores, para validação do valor global da informação de cobrança nem da contabilização integral da receita; note-se que esta é uma recomendação que tem sido expressa pelo Tribunal em resultado de acções realizadas em anos anteriores e uma análise a considerar em acções futuras.
- ◆ Apesar disso, não pode deixar de reconhecer-se que a alteração deste circuito teve em conta a recomendação expressa pelo Tribunal de Contas, em anos anteriores, no sentido da DGT passar a registar a cobrança das diferentes receitas orçamentais na Contabilidade do Tesouro pela respectiva informação de cobrança validada pelo SCE e não por suportes documentais que podem conter valores que não correspondem a receitas cobradas (que deverão ser registados como valores a regularizar).
- ◆ A avaliação da adequação do procedimento de registo e controlo neste circuito de arrecadação da receita, passará também pela evolução dos saldos das contas receptoras dos documentos únicos de cobrança; até às operações de regularização e encerramento da Contabilidade do Tesouro, estas contas têm apresentado, em anos sucessivos, saldos credores devido à falta de



Tribunal de Contas

controlo tempestivo sobre as mesmas; com o fecho anual da contabilidade, os saldos finais passam a devedores, de valor significativo, mantendo em operações de tesouraria valores destinados a receita orçamental.

Sobre este último aspecto, o Tribunal espera que, de futuro, a situação possa ser solucionada, uma vez que passa a haver possibilidade de conciliação diária através dos ficheiros de extractos e de cobrança.

No âmbito do exercício do contraditório, a DGT apresentou os seguintes comentários, no que respeita à contabilização e conciliação da Receita Orçamental:

“No que se refere à Receita do Estado cobrada através de DUC (...) tem havido um esforço significativo quanto à conciliação de valores com as respectivas entidades administradoras, mediante o acordo prévio do último ficheiro a considerar nas correspondentes Tabelas e, inclusivé, em caso de subsistência de pequenas divergências, pela comparação dos próprios ficheiros de documentos – o universo dos documentos a considerar tem que ser o mesmo, dado que diariamente são transmitidos pela DGT os ficheiros contendo as cobranças efectuadas em cada entidade cobradora.

Quanto à conciliação diária das cobranças ela é efectivamente realizada, mediante o envio de ficheiros de DUC cobrados e retorno de informação de documentos rejeitados.

Foram ainda estabelecidos novos circuitos de informação sobre divergências detectadas entre a DGT e as entidades administradoras, cujas regularizações são de imediato solicitadas pela DGT à rede de Cobranças.

Por outro lado, está em curso um concurso público para introdução de melhorias e alterações ao SCE visando também a automatização da contabilização da informação de cobrança e a conciliação automática das contas.”

O Tribunal entende que a conciliação diária das cobranças entre a DGT e as entidades administradoras é fundamental para eliminar as divergências que se têm verificado nos anos transactos, considerando importante a sua efectividade, bem como as medidas prosseguidas com vista à contabilização e conciliação automática das contas.

8.4.2 – Compensação de cheques e transferências bancárias

Outra modificação considerada relevante para o exercício de 2000 foi a operada na contabilização das entradas e saídas de fundos na conta do Tesouro no Banco de Portugal, em consequência da sua movimentação exclusivamente em euros, desde Janeiro de 1999, quando a generalidade dos pagamentos e recebimentos ainda era ordenada em escudos e a respectiva contabilização igualmente efectuada em escudos.

Tendo em vista o acompanhamento da movimentação diária e o apuramento dos arredondamentos a efectuar, a DGT procedeu à substituição de alguns dos procedimentos contabilísticos para o registo diário das operações, bem como do valor líquido das compensações de cheques, de transferências electrónicas interbancárias e da SIBS, tendo por finalidade a conferência imediata pelo respectivo extracto e o apuramento do saldo e de eventuais arredondamentos.

O Banco de Portugal envia extractos diários em euros dos movimentos da conta titulada pela DGT, designada, de acordo com as instruções emanadas do Banco, por conta única de liquidação, em que o

saldo representa o valor líquido das disponibilidades do Tesouro, ou seja, o resultante da compensação diária entre as entradas e as saídas de fundos.

Dos testes efectuados à informação constante desses extractos, constatou-se que os valores recebidos e pagos através do Sistema de Pagamento de Grandes Transacções (SPGT), valores superiores a 100 mil contos, aparecem individualizados enquanto os restantes fluxos, vertidos do Sistema de Compensação do Tesouro (SCT), aparecem pelo seu valor líquido (isto é, pela diferença entre recebimentos e pagamentos). Na primeira compensação diária (manhã), o valor líquido de entradas e saídas de fundos pode ser positivo ou negativo, consoante as entradas sejam superiores ou inferiores às saídas, respectivamente. A segunda compensação (tarde) apenas se refere a entradas de fundos, pelo que é sempre positiva.

O saldo dado a conhecer pelo SPGT representa em cada momento o saldo no Banco de Portugal, cabendo ao Gabinete de Gestão de Tesouraria acompanhar a evolução desse saldo, nomeadamente na sua função de gestão da tesouraria do Estado (previsão e execução do plano de tesouraria) com vista à aplicação diária das disponibilidades no Banco de Portugal e noutras instituições de crédito (com quem a DGT estabeleceu acordos e segundo os limites de aplicação, em cada instituição, definidos por despacho do Secretário de Estado do Tesouro e das Finanças). No final do dia, o saldo da conta corrente do Tesouro no banco central é meramente residual (próximo do milhar de escudos).

Para acompanhamento dessa movimentação diária foram, então, criadas contas de terceiros que serviram como contrapartida à contabilização diária das operações bem como do valor líquido das compensações de cheques e de transferências bancárias e interbancárias. Estas contas denominadas “Compensação-Cheques”, “Compensação-TEI” e “Compensação-SIBS” foram saldadas, no final de cada mês, mediante os lançamentos mensais de contrapartida nas contas directamente envolvidas nas operações.

Estas contas são contabilizadas de duas formas. No caso dos valores entrados na conta corrente do Tesouro, são contabilizadas a crédito por esses recebimentos e a débito (no final do mês) por afectação dos valores às respectivas contas receptoras. No caso dos valores saídos da conta corrente do Tesouro, são contabilizadas a débito pelos pagamentos e a crédito (no final do mês) por afectação dos valores às respectivas contas pagadoras. Mensalmente essas contas devem ser saldadas por afectação integral às respectivas contas receptoras ou pagadoras desses valores.

Para que esses lançamentos mensais fossem efectuados foi necessária a disponibilização de mapas mensais com valores agregados por balcão (do Tesouro) e por número de conta. Com o objectivo de conferir maior controlo a essa movimentação, a DGT estabeleceu um conjunto de procedimentos de registo contabilístico tendo em vista a correspondência diária do extracto da contabilidade com o extracto bancário da conta corrente do Tesouro.

A movimentação registada nestas contas foi a seguinte:

Quadro VIII.3 – Movimentação registada nas contas de compensação

Designação da Conta	Movimento em 2000	
	Débito	Crédito
Compensação de Cheques	908.283.531.476\$00	908.283.531.476\$00
Compensação de TEI	1.572.068.351.807\$00	1.572.068.351.807\$00
Compensação da SIBS	31.666.042.075\$00	31.666.042.075\$00



Tribunal de Contas

Do tratamento e análise efectuados aos registos e aos documentos de suporte dos extractos bancários, bem como dos esclarecimentos que foram prestados para justificar as divergências e lapsos detectados no decurso dessa análise, deve destacar-se, no que respeita à contabilização e ao controlo que:

- ◆ As contas de compensação foram movimentadas diariamente de forma global, por cada linha desse extracto, e regularizadas mensalmente por imputação às contas destinatárias, do valor global líquido das suas transacções nesse período.
- ◆ Os créditos (recebimentos) foram, em regra, contabilizados com base nos detalhes produzidos pelo SPGT, onde aparecem individualizados, e os débitos foram contabilizados por agregação com recurso a mapas de apoio, não normalizados e elaborados a partir de várias fontes de informação; no caso, dos créditos recebidos do SPGT relativos à transferência dos fundos depositados nas contas receptoras das alfândegas, das tesourarias de finanças e de documentos únicos de cobrança, os detalhes do SPGT foram utilizados para elaboração de uma tabela em aplicação informática, com a correspondência entre os números de identificação bancária (ordenante/destinatário) e código contabilístico, que serviu de base contabilística.
- ◆ Esta situação originou que os valores processados pelo SPGT fossem registados directamente nas contas de destino, enquanto os processados noutros sistemas eram agregados para imputação no final do mês; desta forma, os saldos existentes nas contas durante o mês não correspondem à realidade, devido ao desfasamento dos registos.
- ◆ Sendo o saldo contabilístico das contas actualizado mensalmente e sendo conhecido o atraso na contabilidade, este procedimento teve como consequência uma redução da informação disponível.
- ◆ Uma vez que a contabilização dos movimentos de cada entidade foi pelo conjunto das suas operações no mês, o cruzamento de operações individualizadas de determinado dia relativas a determinada entidade, só foi possível através da consulta de vasta documentação, processada nos diversos sistemas informáticos.
- ◆ Ao contrário das cobranças efectuadas pelos CTT, os valores cobrados pela SIBS não foram directamente registados naquela conta porque o valor conhecido é o líquido pelo que é necessário ainda uma operação de desagregação, feita apenas no final do mês.
- ◆ A possibilidade de erro na imputação dos valores às contas de destino foi maior porque basicamente foi realizada à custa de procedimentos inadequados baseados na elaboração de mapas auxiliares (extracontabilísticos), elaborados por registo manual, e a comparação de movimentos diários com acumulados mensais aumentou o peso administrativo na realização das tarefas de conciliação e na justificação dos valores por regularizar.
- ◆ A melhoria que poderia advir do controlo do saldo no Banco de Portugal foi atenuada pela excessiva carga administrativa, para obter informação destinada à contabilidade, e pela redução do controlo sobre a contabilização das operações de tesouraria.

O Tribunal reitera a recomendação no sentido de que o procedimento de registo diário deverá ser extensível à totalidade das contas para viabilizar o correcto acompanhamento e registo da movimentação destes fundos que permita relacionar de forma directa e inequívoca os valores recebidos (pagos) no (pelo) Tesouro, com os depósitos (pedidos de pagamento) efectuados pelas diversas entidades.

Por sua vez, o aumento do controlo sobre a movimentação dos fundos na conta corrente do Tesouro no Banco de Portugal terá de se traduzir na definição de circuitos processuais mais simples baseados na transmissão automática dos dados, minimizando a intervenção humana no processamento dos dados e a produção de documentos extracontabilísticos.

Sobre esta matéria, saliente-se que, para a informação contabilística de 2002, a DGT encontra-se a realizar testes relativos à automatização dos dados, tendo desenvolvido software específico para contemplar as situações de inserção no SGT daquela informação. Esperando que o sistema venha efectivamente solucionar as divergências apontadas, o Tribunal de Contas não deixará, em auditorias futuras, de analisar a sua implementação e avaliar a efectividade dos respectivos resultados.

8.4.3 – Fundos e serviços autónomos

O registo e controlo, pela DGT, da movimentação das contas do Tesouro afectas aos fundos e serviços autónomos apresentou alterações significativas no final de 1999 e em 2000. Essas alterações foram resultado da entrada em vigor da Resolução do Conselho de Ministros n.º 45/2000, de 2 de Junho, que veio orientar a abertura de contas na DGT, e da migração das contas abertas no sistema de meios de pagamento do Tesouro para o sistema de *homebanking*.

O artigo 50.º do regime da Tesouraria do Estado, determina a obrigatoriedade de serem depositados no Tesouro todos os depósitos e disponibilidades de tesouraria dos serviços e fundos autónomos, a partir do início do terceiro ano económico posterior ao da entrada em vigor do diploma em causa, ou seja, a partir de 2002.

No entanto, a Resolução do Conselho de Ministros n.º 45/2000, de 2 de Junho, veio definir que, até ao final do ano de 2000, devem ser transferidos no mínimo 30% do total verificado no último dia do ano (e até ao final de 2001, no mínimo 60% desse total). Determina ainda que durante o período de transição, cada organismo, não pode manter junto de uma única instituição bancária mais de 15% do total dos recursos aplicados fora do Tesouro, salvo excepção legalmente estabelecida. Previa-se também que no prazo de seis meses seria feita uma avaliação de eficácia e das práticas de funcionamento do sistema (ou seja, final do ano em apreço).

A avaliação do grau de implementação da Resolução do Conselho de Ministros não foi, no presente ano, preocupação do Tribunal de Contas. Esta matéria será objecto de análise em futuras acções considerando que, a informação disponível para este efeito é, por enquanto, insuficiente.

A análise levada a efeito pelo Tribunal de Contas, no que aos fundos e serviços autónomos respeita, centrou-se no estudo de contas de operações de tesouraria, seleccionadas com base em critérios previamente definidos e com o objectivo de apreciar a consistência, correcção e regularidade dos registos constantes do extracto da contabilidade e do extracto bancário respectivo.

Em consequência seleccionaram-se alguns registos contabilísticos, examinou-se a respectiva documentação de suporte e procedeu-se à análise dos procedimentos de controlo adstritos. Como corolário do trabalho efectuado, apresentam-se os resultados da análise à conta da Agência Portuguesa de Apoio ao Desenvolvimento, integrada no sistema de meios de pagamento (Balcão 0010) do Tesouro, e à conta afectada ao Programa Operacional do Ambiente, no âmbito do terceiro quadro comunitário de apoio, integrada no sistema de *homebanking* (Balcão 0112) do Tesouro.



Tribunal de Contas

Com a extinção em 9 de Fevereiro de 2000 do Fundo para a Cooperação Económica, que até 1999 integrava o Instituto de Cooperação Portuguesa, sucedeu-lhe a Agência Portuguesa de Apoio ao Desenvolvimento (APAD). De acordo com os seus estatutos (Decreto-Lei n.º 327/99, de 18 de Agosto), a APAD tem por objecto promover a realização de projectos, designadamente sob a forma de investimento directo de agentes económicos portugueses, que contribuam para o desenvolvimento dos países receptores de ajuda pública e para o fortalecimento das relações de cooperação, em especial com os países africanos de língua oficial portuguesa.

Integram o património inicial da APAD os saldos das operações do Fundo para a Cooperação Económica apurados à data da sua extinção, bem como os bens do Estado e do Instituto da Cooperação Portuguesa que, na mesma data, estavam afectos àquele Fundo.

A APAD beneficiou, durante o ano em análise, de 17,3 milhões de contos, destinados ao financiamento da política de cooperação externa e da participação portuguesa em operações humanitárias no exterior. Daquele valor, 14,1 milhões de contos referem-se a transferências do Ministério dos Negócios Estrangeiros e 3,2 milhões de contos provêm de transferências correntes do Ministério das Finanças, no âmbito do Capítulo 60.

Na Contabilidade do Tesouro, foi criada a conta relativa à APAD, em Maio de 2000, para registar os movimentos posteriores à data de extinção do Fundo para a Cooperação Económica, a que foi atribuído o mesmo número de identificação bancária da conta do Fundo, constante do sistema de meios de pagamento do Tesouro. A conta destina-se a contabilizar as verbas provenientes da Direcção-Geral dos Assuntos Económicos e Relações Internacionais, no âmbito dos projectos de cooperação portuguesa, sendo creditada pelas verbas recebidas para financiar esses projectos e debitada pelas ordens de pagamento a favor dos respectivos beneficiários.

Verificou-se que, apesar de extinto em Fevereiro, o Fundo para a Cooperação Económica continuou a registar movimentos após essa data, devido à conta permanecer activada. Da análise ao extracto contabilístico dessa conta, constatou-se que esses movimentos foram resultantes de parte dos pagamentos relativos ao mês de Fevereiro, de créditos bancários a favor da entidade e de estornos, originados por valores indevidamente registados na conta, quando se destinavam ao Instituto de Gestão do Crédito Público. Esses movimentos ocorreram até final de Julho. Em 31 de Julho, foi transferido o saldo final dessa conta, no valor de 9,3 milhões de contos, para a conta da APAD, que entretanto já apresentava registos referentes a pagamentos efectuados desde Fevereiro, totalizando um saldo devedor de 3,6 milhões de contos, ou seja, registos de saídas de fundos anteriores à criação da conta (em Maio), sem previamente ter sido registada qualquer entrada de fundos.

Da análise ao extracto contabilístico da APAD, constatou-se que apesar do registo dos pagamentos ser efectuado por agregação dos movimentos do mês, nem sempre esses movimentos foram integralmente imputados ao mês em que se realizaram, como foram os casos relativos ao pagamento realizado no mês de Março, no valor de 3,1 mil contos, mas registados em Abril e aos pagamentos dos meses de Agosto e de Setembro, no valor de 1,8 mil contos e de 9,6 mil contos, respectivamente, apenas registados em Outubro.

A diferença entre o saldo final da contabilidade e o saldo final existente no sistema de meios de pagamento do Tesouro foi de 20 mil contos, referente a um pagamento ao exterior, realizado em 30 de Outubro mas que ainda não aparece reflectido no extracto bancário, facto que põe em causa a tempestividade das conciliações.

A análise do extracto bancário permitiu constatar também diferenças significativas entre a data do movimento e a data-valor.

Outra conta analisada foi a relativa ao Programa Operacional do Ambiente, criada no seguimento da Resolução do Conselho de Ministros n.º 27/2000, de 16 de Maio, que define as estruturas de gestão do terceiro quadro comunitário de apoio (QCA III), na qual se inclui a Intervenção Operacional do Ambiente QCA III.

A conta destina-se a contabilizar as verbas provenientes das transferências do FEDER para o Programa Operacional do Ambiente, no âmbito do QCA III, sendo creditada pelas verbas recebidas daquele fundo comunitário e debitada pelas ordens de pagamento a favor dos respectivos destinatários.

A análise da conta “Programa Operacional do Ambiente – QCA III” permitiu extrair algumas observações no que respeita aos critérios de contabilização. Essas observações foram obtidas do confronto entre o extracto da contabilidade e o extracto do sistema de *homebanking*, à semelhança da metodologia adoptada no estudo da conta da APAD no Tesouro.

A conta apresentou movimentos só a partir de Outubro de 2000. O primeiro movimento registado respeitou a um crédito proveniente da conta “DGDR – QCA III”, realizado através do sistema informático Movimento de Operações Escriturais (MOE), em 13 de Outubro, mas registado na contabilidade apenas em 31 de Outubro, uma vez que os dados processados pelo MOE (através do Diário 8) são contabilizados mensalmente.

Foram também subscritos dois Certificados Especiais de Dívida Pública de Curto Prazo (CEDIC), no valor total de 900 mil contos, os quais foram transferidos da conta em análise para a conta relativa ao Instituto de Gestão do Crédito Público no Tesouro, em 13 de Novembro, transferência essa registada no Diário 8 em 30 de Novembro. De acordo com a Resolução do Conselho de Ministros n.º 71/99, de 24 de Junho, cabe a este instituto a emissão e colocação deste produto financeiro.

Para além da subscrição de CEDIC, o extracto da contabilidade evidencia as aplicações em depósitos a prazo, disponibilizados e remunerados pela DGT, de acordo com o Despacho n.º 1753/99-Secretário do Estado do Tesouro e Finanças, de 22 de Setembro. Em 27 de Novembro foi registada uma entrada no valor de 180 mil contos proveniente da conta designada por “Depósitos a prazo”, referente ao reembolso de uma aplicação. Porém a subscrição da aplicação só foi registada em 30 de Novembro, isto é, após o registo do respectivo reembolso. Esta situação verificou-se porque a subscrição da aplicação em depósitos a prazo foi contabilizada no Diário 8, com registo mensal, enquanto o reembolso da aplicação foi registado no Diário 5 (movimentos escriturais), com registo diário. Os juros obtidos da aplicação não foram registados nessa data, mas apenas em 31 de Dezembro, no Diário 8.

Verificou-se assim que no extracto do sistema *homebanking*, os juros ilíquidos das aplicações em depósitos a prazo foram creditados na conta bancária do “Programa Operacional do Ambiente – QCA III”, nas respectivas datas de vencimento, juntamente com o reembolso do capital aplicado, tendo sido debitada a parcela destinada ao Imposto sobre o Rendimento. No extracto contabilístico, os juros, para além de terem sido registados, no Diário 8, em data posterior à do extracto bancário, foram contabilizados pelo valor líquido, tendo a parte relativa ao imposto sido transferida para a conta da respectiva receita.

As situações detectadas suscitam os seguintes comentários:

- ◆ No sistema de meios de pagamento do Tesouro os extractos foram elaborados por digitação manual das operações pelos gestores de conta na aplicação informática, enquanto no sistema de *homebanking* os extractos foram obtidos de forma automática; em ambos os casos, os gestores



Tribunal de Contas

de conta fazem a conciliação com o extracto da contabilidade; contudo, esta conciliação não tem sido feita com a periodicidade desejável, no mínimo mensal, provocando a existência de valores por regularizar.

- ◆ Os extractos de tipo bancário, do sistema de meios de pagamento do Tesouro e do sistema de *homebanking*, apresentaram registos de data de movimento e de data-valor com diferenças significativas, em particular os do sistema de meios de pagamento do Tesouro.
- ◆ A possibilidade de introdução de movimentos manuais tendo como base de suporte as guias de receita não se revelou adequada pois permitiu registar movimentos após o fecho do Sistema de Movimento de Operações Escriturais (depois das 13 horas), possibilitando a inclusão de registos em período diferente daquele em que efectivamente se registaram.
- ◆ Os critérios de registo no extracto bancário não coincidem com os critérios de contabilização, facto que dificulta a detecção de erros; o registo no sistema ocorreu diariamente enquanto a contabilização só foi efectuada mensalmente; a probabilidade de desfasamentos entre o registo da contabilidade e o do sistema de *homebanking* aumenta significativamente e só é possível ultrapassar havendo maior coordenação entre núcleos; aliás, na contabilidade foram também registados movimentos com data diferente da data real, como foi o caso dos juros da aplicação em depósitos a prazo.
- ◆ Os critérios de contabilização assentam no registo agregado (do conjunto de movimentos do mês) e no registo diário (de cada movimento), pelo que a informação constante dos extractos se revelou incongruente, na medida em que surgem registados reembolsos antes das respectivas aplicações.
- ◆ A intensidade do fluxo de informação e a falta de intervenção dos gestores de conta no processo de contabilização das operações verificadas nas respectivas contas, fez aumentar a documentação de suporte por contabilizar e por arquivar.
- ◆ A contabilização dos juros resultantes de aplicações financeiras (em depósitos a prazo e em CEDIC) foi feita pelo seu valor líquido, ou seja, deduzido do imposto a pagar; no caso do produto da aplicação em títulos de dívida pública, o crédito dos juros foi realizado em conjunto com a amortização do capital, já o mesmo não se verificando para os juros dos depósitos a prazo.
- ◆ Não foi possível obter evidência de que os gestores de conta têm acesso a todos os extractos enviados mensalmente pelo Instituto de Informática aos organismos detentores de conta bancária no Tesouro.
- ◆ Tendo em conta estas considerações, o Tribunal recomenda uma maior fluidez na transmissão de informação (e documentação) entre o serviço que processa o registo e exerce o controlo na Contabilidade do Tesouro e os restantes serviços do Departamento da Tesouraria Central do Estado, responsáveis pela documentação de suporte e pela prestação de serviços de tipo bancário.
- ◆ Recomenda também a desactivação da conta no sistema meios de pagamento do Tesouro aquando da passagem para o sistema de *homebanking* e a utilização de um modelo de conciliação mensal, devidamente assinado e arquivado.

Relativamente à divergência entre a informação constante dos extractos bancários e os registos contabilísticos, a DGT confirma que “a maioria das divergências entre os registos contabilísticos e os constantes dos subsistemas de apoio a gestão de contas, resulta precisamente do facto de ainda não se ter

conseguido efectuar a integração dos sistemas operacionais com o sistema contabilístico”, alegando ainda que “a escassez de meios humanos, não permitiu corrigir as situações de discrepância com a periodicidade desejada - no mínimo no final de cada mês, pelo que se reafirma a estrita relação entre a qualidade do processo contabilístico e o nível de automatização do tratamento da informação.”

Esperando que essa integração e automatização venha efectivamente solucionar as divergências apontadas, o Tribunal de Contas não deixará, em futuras acções, de analisar a sua implementação e avaliar a efectividade dos respectivos resultados.

Para além da análise de contas, os serviços do Tribunal procederam à comparação do saldo final entre as contas integradas no sistema de *homebanking* do Tesouro (segundo informação prestada pela DGT) e as contas correspondentes no sistema contabilístico, tendo sido apuradas divergências no valor global de 18,1 milhões de contos que, no essencial, ficou a dever-se a movimentos ainda registados na contabilidade de 2000, como afectos ao designado período complementar.

8.4.4 – Antecipação da saída de fundos previstos no Orçamento do Estado

Na sequência da criação da conta “Antecipação de fundos previstos no OE, nos termos da alínea b), n.º 1 do art. 30.º do DL n.º 191/99, de 5 de Junho” foram criadas as rubricas contabilísticas relativas ao Ministério dos Negócios Estrangeiros, à Direcção-Geral do Tesouro e à Direcção-Geral do Orçamento.

Nestas rubricas foram registados adiantamentos de fundos no valor total de 65,8 milhões de contos, operações activas que vieram a ser integralmente regularizadas pela posterior afectação do valor das despesas orçamentais, cuja utilização tinha sido antecipada.

De referir ainda que, continua por regularizar desde 1998, o saldo credor, no valor de 3,2 mil contos, originado na conta “Antecipação de Receitas ao abrigo do Decreto-Lei n.º 332/90”, substituída pela conta em análise, saldo que voltou a não ser objecto de reposição conforme recomendação do Tribunal nos relatórios de 1998 e 1999.

8.4.5 – Antecipação de fundos previstos no Orçamento da União Europeia

Uma das alterações que o actual regime de tesouraria veio estabelecer, no que respeita às operações de tesouraria, foi alargar o seu âmbito, designadamente em matéria de antecipação de fundos, consagrando-se agora também a possibilidade de o Tesouro, através das denominadas Operações Específicas do Tesouro - OET, antecipar fundos previstos no Orçamento da Comunidade Europeia, de acordo com o que dispõe a alínea c) do n.º 1 do artigo 30.º e o n.º 2 do artigo 31.º do regime da Tesouraria do Estado.

Ao abrigo desta disposição, em 2000 foram realizadas as operações seguidamente analisadas.

Programas comunitários Sócrates e Leonardo da Vinci

Por Despacho do Subdirector-Geral do Tesouro, de 12 de Outubro de 2000, foi autorizada a criação, no Plano de Contas do Tesouro, da conta “ANSL - Antecipação de Fundos alínea c) n.º 1 art.º 30.º Dec-Lei 191/99”.



Tribunal de Contas

Nesta conta veio a ser registada a saída de 800 mil contos, como antecipação de verbas previstas no Orçamento da União Europeia, com base no pedido formulado pela Agência Nacional para os programas comunitários Sócrates e Leonardo da Vinci, para pagamento de acções no arranque da segunda fase de gestão dos referidos programas, a decorrer entre 2000 e 2006.

Esta antecipação foi autorizada pelo Secretário de Estado do Tesouro e das Finanças (SETF), por Despacho n.º 1413/2000, de 12 de Setembro, salvaguardando-se, com esta autorização, o disposto no n.º 13 da Portaria n.º 958/99, de 24 de Agosto, do Ministro das Finanças, que veio regulamentar as condições das designadas OET, em execução do disposto no n.º 3 do artigo 30.º do regime da Tesouraria do Estado.

Considerando que de acordo com a alínea b) do n.º 1 do artigo 32.º do regime da Tesouraria do Estado, a regularização de operações de antecipação efectuadas ao abrigo da alínea c) do artigo 30.º pode ter lugar até ao final do designado período complementar da execução orçamental, relativa à arrecadação das receitas do respectivo ano económico, da entidade beneficiária da antecipação, e a regularização se efectuou em 29 de Janeiro de 2001, portanto dentro do designado período complementar previsto no Decreto-Lei n.º 70-A/2000, de 5 de Maio, a DGT considera que aquele prazo foi, por conseguinte, respeitado.

Transferências Comunitárias FEDER

Por Despacho do Subdirector-Geral do Tesouro de 13 de Outubro de 2000, foi autorizada a abertura da conta “DGDR-Antecipação de Fundos al. c) n.º 1 art. 30.º DL 191/99”.

No âmbito da movimentação desta conta, foi efectuado um pedido pela Direcção-Geral do Desenvolvimento Regional (DGDR), no valor de 30 milhões de contos, para antecipação de fundos previstos no Orçamento da União Europeia, dada a necessidade de proceder a pagamentos no âmbito da execução de projectos financiados pelo segundo quadro comunitário de apoio (QCA II) e ainda para efectuar alguns adiantamentos por conta de transferências financeiras relativas ao terceiro quadro comunitário de apoio (QCA III).

Segundo informação da DGT, de 21 de Julho de 2000, as condições necessárias para a autorização deste pedido eram as seguintes:

- ◆ Manutenção das verbas comunitárias (incluindo os valores antecipados) relativas à execução dos QCA II e III depositadas em contas do Tesouro (uma por cada intervenção operacional existente) até à entrega aos beneficiários finais.
- ◆ Assumpção pela DGDR da responsabilidade total pelos projectos elegíveis e pelo cumprimento de todas as disposições comunitárias e nacionais aplicáveis.
- ◆ Cumprimento dos requisitos exigidos pelo n.º 7 da Portaria n.º 958/99, de 7 de Setembro.
- ◆ Garantia de cobertura financeira da operação mediante a obtenção da anuência do Instituto de Gestão do Crédito Público (IGCP) à eventualidade de antecipação de emissão de dívida de valor equivalente, de molde a evitar situações de ruptura na Tesouraria.
- ◆ Prazo de regularização excepcional para este tipo de operação a incluir na Lei do Orçamento do Estado para 2001; para o efeito foi proposto um projecto de norma em que a regularização das operações de antecipação de fundos dos quadros comunitários de apoio pudesse ser efectuada até ao final do exercício orçamental de 2003.

Precedendo parecer da Directora-Geral do Tesouro em 24 de Julho de 2000, que faz depender a autorização para a antecipação pedida pela DGDR da conjugação das condições previamente descritas, o SETF, por Despacho n.º 1345/2000, de 29 de Agosto, considerando que estão reunidas essas condições, autoriza a antecipação nos termos propostos.

Sobre este procedimento, é de referir que, no momento em que o Secretário de Estado autorizou a referida antecipação – 29 de Agosto de 2000 – só tinha competência para autorizar uma operação cujo prazo de regularização fosse estabelecido na alínea b) do n.º 1 do artigo 32.º do regime da Tesouraria do Estado, por se tratar de uma antecipação efectuada ao abrigo da alínea c) do artigo 32.º.

Considerando, de acordo com o n.º 1 do artigo 30.º do Código do Procedimento Administrativo, que a competência dos órgãos públicos se fixa no momento em que se inicia o procedimento, neste caso, no momento da prática do acto que se consubstanciou na referida autorização, o SETF não detinha competência para autorizar uma operação nos termos em que a fez – condicionada à inclusão de uma norma no Orçamento do Estado para 2001, que viesse estabelecer o prazo de regularização excepcional proposto pela DGT.

Acresce que, nos termos do n.º 1 do artigo 9.º da Lei de Enquadramento do Orçamento do Estado (LEOE) - Lei n.º 6/91, de 20 de Fevereiro, o Governo apresenta à Assembleia da República a proposta de orçamento para o ano económico seguinte até 15 de Outubro, competindo àquele órgão de soberania discutir, votar e aprovar, se for caso disso, o Orçamento do Estado até 15 de Dezembro (cfr. a alínea g) do artigo 161.º da Constituição da República Portuguesa e o n.º 1 do artigo 14.º da LEOE).

Esta apreciação não se altera pelo facto de a Lei do Orçamento do Estado para 2001 ter vindo posteriormente a incluir uma norma relativa à antecipação de fundos dos quadros comunitários (artigo 64.º) em que se estabelece, efectivamente, que as operações efectuadas para garantir o encerramento do QCA II e o início do QCA III deverão ser regularizadas até ao final do exercício orçamental de 2003. E não se altera porque o fundamental é aferir da competência do SETF no momento em que é autorizada a operação em causa.

A propósito deste tipo de antecipações, importa salientar que a Lei n.º 3-B/2000, de 4 de Abril, que aprovou o Orçamento do Estado para 2000 já continha, no Capítulo XIV, respeitante às operações activas, regularizações e garantias do Estado, uma disposição - artigo 79.º - relativa a antecipações de fundos dos quadros comunitários de apoio.

De acordo com o disposto no n.º 1 dessa norma, o Governo ficava autorizado, até certos limites, a antecipar pagamentos por conta das transferências comunitárias da União Europeia, através do Orçamento do Estado. O n.º 2 do citado artigo 79.º respeitava à regularização das referidas operações activas e estabelecia como prazo o final do exercício orçamental de 2003, ficando as entidades competentes autorizadas a cativar as respectivas verbas transferidas pela Comissão.

Apesar disso, esta norma não foi invocada na informação da DGDR que contém o pedido de antecipação de fundos em causa, nem na referida informação da DGT, em que foi apreciado esse pedido. Assim sendo, o procedimento conducente à autorização da operação solicitada pela DGDR não pode ser considerado legalmente válido porque o SETF não detinha competência para autorizar essa operação nos termos em que a fez.

No que concerne à regularização dos 30 milhões de contos antecipados, os 5 milhões adiantados ao QCA III foram regularizados com os valores das primeiras transferências relativas ao referido quadro efectuadas pela Comunidade em 18 de Outubro de 2000.



Tribunal de Contas

Por Despacho n.º 1966-A/2000, do SETF, de 18 de Dezembro, veio a ser autorizado um segundo pedido de antecipação de fundos por parte da DGDR, no valor de 30 milhões de contos, no âmbito e com o mesmo fim da antecipação previamente analisada, o qual foi justificado pelo facto dos atrasos ocorridos nas transferências do FEDER serem incompatíveis com o ritmo de execução dos projectos na fase final de encerramento do QCA II e inicial do QCA III.

A DGT, em Informação de 6 de Dezembro de 2000, considera que a operação solicitada pode ser autorizada, desde que se verifiquem os requisitos exigidos para a operação anterior. Designadamente, que seja assegurada a cobertura financeira da operação, mediante a obtenção da anuência do IGCP à eventualidade de antecipação de emissão de dívida de valor equivalente, de molde a evitar situações de ruptura na Tesouraria.

Segundo a mesma Informação, a Lei do Orçamento do Estado para 2001 deve prever um prazo de regularização excepcional para este tipo de operação, de acordo com a proposta já efectuada pelo Tesouro para a antecipação anterior, por ser previsível a ultrapassagem do prazo previsto na alínea b) do artigo 32.º do regime da Tesouraria do Estado. Deve também ser assegurado que o valor eventualmente não repostos no final do exercício de 2003 seja regularizado por via orçamental, tendo em conta que é da estrita competência da DGDR a autorização caso a caso destas antecipações.

Tal como para a primeira antecipação, o procedimento conducente à autorização da operação solicitada pela DGDR não pode ser considerado legalmente válido porque o SETF não detinha competência para autorizar essa operação nos termos em que a fez.

A Informação da DGT refere não ser proposta remuneração desta operação por se considerar uma situação excepcional e estar assegurado, com a DGDR, que tem conta aberta na DGT, que as verbas dos QCA II e III só sairão do Tesouro na medida do estritamente necessário à execução dos projectos.

No que respeita a este último aspecto, o n.º 10 da Portaria previamente citada determina que, designadamente, as antecipações de fundos previstos no Orçamento da União Europeia, vencem juros a uma taxa acordada entre a DGT e a entidade que se constitui devedora, tendo em conta as taxas do mercado monetário para prazos semelhantes, a qual, salvo casos excepcionais devidamente justificados, não pode ser inferior à taxa de juro mínima de remuneração das aplicações de disponibilidades da Tesouraria do Estado. A ideia subjacente à existência de uma remuneração é que o Tesouro possa obter uma compensação financeira que suporte a realização deste tipo de operações.

Em 31 de Dezembro de 2000 encontravam-se por regularizar 55 dos 60 milhões de contos relativos a estas duas operações.

8.4.6 – Restituição de receitas

Por força do regime legal da Tesouraria do Estado, a conta “Restituição de Receita ao abrigo do DL 113/95 – DGT” foi substituída pela conta “Restituição da Receita ao abrigo do DL n.º 191/99”, criada por despacho da Directora-Geral do Tesouro em 28 de Janeiro de 2000.

Esta conta deve ter por finalidade, o registo das operações relativas à restituição de receitas originárias de cobranças indevida ou excessivamente contabilizadas em Receita Orçamental devendo ser, em regra, creditada por transferência da conta “Reembolsos-DGT” (que regista a débito, as devoluções de receita na tabela da DGT como restituições da respectiva cobrança) e debitada pela afectação dos valores a restituir aos respectivos beneficiários.

Durante o ano de 2000, a conta “Restituição da Receita ao abrigo do DL n.º 191/99” registou a seguinte movimentação digna de relevo:

- ◆ Em 3 de Janeiro (data anterior à autorização para abertura da conta) foi registada uma entrada, no valor de 5,3 milhões de contos, por transferência do saldo da conta “Restituição de Receita ao abrigo do DL 113/95 – DGT” que correspondia quase integralmente às receitas de 1999 consignadas ao Fundo de Estabilização Tributário (FET), as quais foram, por sua vez, transferidas, em 30 de Junho, para a conta do Tesouro titulada por esse Fundo.
- ◆ Em 29 de Dezembro foi registada a entrada das receitas de 2000 consignadas ao FET, no valor de 5,5 milhões de contos, por contrapartida de dedução ao crédito da conta de receita orçamental cobrada pela DGT (operação escritural a que correspondeu o abate do mesmo valor às receitas inscritas na tabela da DGT); esta operação deve-se ao facto do valor total da consignação ser efectivamente apurado no ano seguinte ao que as receitas respeitam, só então se tornando possível efectuar a respectiva transferência para a conta afecta ao FET, razão pela qual o referido valor correspondeu quase integralmente ao saldo final (credor) da conta.
- ◆ Para além das operações relativas ao FET verificaram-se outras deduções às receitas que, não tendo sido afectas aos respectivos beneficiários até final do ano em que foram deduzidas, também integraram os saldos finais de 1999 (da conta “Restituição de Receita ao abrigo do DL 113/95 – DGT”) ou de 2000 (da conta “Restituição da Receita ao abrigo do DL n.º 191/99”).
- ◆ Ao contrário das restantes operações, as deduções relativas ao FET não foram inscritas na tabela da DGT como restituições mas por abate às receitas cobradas (84,8% desse valor foi abatido à receita de IVA - 2,5 milhões de contos, e à receita de IRS e IRC - 2,2 milhões de contos).
- ◆ Verificou-se ainda que parte substancial das operações (incluindo as do FET) não correspondeu a restituições porque os valores não foram devolvidos mas objecto de reafecção a uma entidade ou finalidade específicas.
- ◆ Foi o caso da dedução de 273,4 mil contos à receita registada na tabela da DGT relativa a juros de aplicações financeiras em instituições de crédito que, por intermédio desta conta, foram transferidos para receita da DGCI-IR, devido a não ter sido efectuada retenção de IRC nesse valor quando esses juros foram pagos.
- ◆ Não foi cumprida a recomendação do Tribunal de Contas constante dos Pareceres sobre a Conta Geral do Estado de 1998 e de 1999, no sentido de que as operações efectuadas para salvaguarda da consignação de receitas ao FET sejam registadas de forma similar à utilizada para as outras receitas consignadas e não utilizadas, nomeadamente, através da utilização da conta de operações de regularização de escrita orçamental em vez da conta de restituições de receita.
- ◆ A contabilização das restituições na tabela da DGT foi efectuada pelo apuramento dos valores a restituir e antecedeu a entrega desses valores às entidades beneficiárias, procedimento que o Tribunal tem defendido para a contabilização dos restantes reembolsos e restituições.
- ◆ A análise da documentação de suporte permitiu decompor os 16 movimentos creditados nesta conta em 29 operações (e dois registos errados mas rectificandos) com o valor global de 11,2 milhões de contos, 96,7% do qual relativo às receitas de 1999 e de 2000 consignadas ao FET.
- ◆ O saldo da conta “Restituição de Receita ao abrigo do DL 113/95 – DGT” transitado do ano anterior e transferido para esta conta, integrou um desvio resultante de erro no registo de uma



entrada naquela conta (por valor inferior ao correcto) face ao registo da correspondente saída (pelo valor correcto); um sistema de registo que relacionasse os valores de entrada e de saída, por operação ou por conjunto de operações identificado por código específico, revelaria as operações por regularizar e evitaria a inclusão de valores incorrectos no saldo a transitar para o ano seguinte.

- ◆ Para além da operação relativa à consignação de receitas de 2000 ao FET, transitaram para 2001 mais quatro operações por regularizar (restituições por entregar), três das quais creditadas em Outubro de 2000, constituindo o atraso na afectação desses valores aos respectivos beneficiários, mais um factor demonstrativo das deficiências do sistema de registo e controlo.
- ◆ O registo da movimentação nesta conta e o controlo exercido sobre esse registo apresentam deficiências que são comuns à generalidade das contas de operações de tesouraria, como é o caso do registo não unitário das operações mas de conjuntos variáveis de operações sem código específico que os identifique e possa relacionar as saídas da conta com as respectivas entradas; este procedimento prejudica ou até impede o controlo tempestivo da regularidade das operações e do saldo constituído pelas operações por regularizar, ao tornar esse controlo dependente da produção e consulta sistemática de uma vasta documentação de suporte.

O valor atribuído ao FET correspondeu a 5% do total das cobranças coercivas derivadas de processos instaurados nos serviços da DGCI, a que se refere o n.º 3 do artigo 24.º do Decreto-Lei n.º 158/96, de 3 de Setembro (Lei Orgânica do Ministério das Finanças), e das receitas de natureza fiscal arrecadadas no âmbito da aplicação do Decreto-Lei n.º 124/96, de 10 de Agosto. O total que serviu de base ao cálculo foi de 110,4 milhões de contos, valor que não é coincidente com o evidenciado na CGE como relativo a essas cobranças coercivas (137,7 milhões de contos).

8.4.7 – Fecho da contabilidade

Para proceder à apreciação das operações realizadas na Tesouraria do Estado com a natureza de operações de encerramento mensal foram analisadas contas de operações de tesouraria cujos saldos deveriam ser objecto de regularização mensal e os Diários que deveriam registar a contabilização relativa ao final de cada mês ou cuja finalidade seria regularizar ou corrigir movimentos até ao fecho (Diário 6) ou após o fecho mensal (Diário 4). Foram ainda analisados o Balancete do Tesouro, para o mês de Dezembro, e a Tabela de entradas e saídas de fundos, para os meses de Julho e Dezembro.

Esta acção visou identificar as operações executadas com regularidade no final de cada período, os procedimentos de registo e controlo subjacentes e as eventuais medidas específicas de controlo adoptadas para o fecho mensal da contabilidade. Os resultados obtidos permitem retirar as seguintes conclusões:

- ◆ A inclusão de dois registos no Diário 90 (destinado ao lançamento dos saldos iniciais das contas) após o fecho da contabilidade do mês de Dezembro contrariou a regra instituída para a contabilização posterior ao encerramento mensal mas ficou a dever-se ao facto de não ser possível efectuar esses movimentos no Diário 4, porque a aplicação informática de suporte à contabilidade não admite a integração de um período zero.
- ◆ A detecção de registos que foram reformulados em vez de terem sido rectificadas por registos posteriores constitui um ponto fraco do sistema de contabilização e prejudica objectivamente o respectivo controlo e avaliação porque devem incidir sobre todo o processo e não apenas sobre

o seu resultado final, sobretudo quando este é obtido com um atraso substancial face ao prazo legalmente definido para o efeito.

- ◆ Não existem orientações aos serviços onde se encontrem fixadas as datas de fecho mensal, para assegurar o cumprimento do disposto no artigo 42.º do regime da Tesouraria do Estado.
- ◆ As correcções e regularizações são, em regra, efectuadas após o encerramento mensal (assim meramente provisório), daí resultando um extenso conjunto de alterações ao registo original das operações que excede o que seria admissível para poder considerar, como integral e fiável, a contabilização até esse encerramento.
- ◆ Para o fecho mensal da contabilidade não são providenciadas medidas tendo em vista identificar e regularizar os saldos contrários à regular movimentação das respectivas contas ou identificar e analisar os saldos que apresentem flutuações excepcionais.
- ◆ As deficiências de registo e controlo inerentes à Contabilidade do Tesouro não permitem garantir que, nas operações de fecho mensal, sejam efectuadas todas as transferências mensais entre contas.
- ◆ Como operações realizadas no final de cada mês, ou seja, operações que pela sua natureza se processem apenas com o fecho mensal da contabilidade e assumam características comuns, só foram identificadas as relativas à compensação de fundos entrados ou saídos da conta corrente do Tesouro.
- ◆ Não se encontram implantadas medidas efectivas de conciliação e validação mensal dos saldos das contas.
- ◆ Não foi cumprido, pelo menos para as contas seleccionadas, Alfândega de Alverca e 10.^a Tesouraria de Finanças de Lisboa, o estipulado no n.º 13 da Portaria n.º 959/99, de 7 de Setembro, relativamente à periodicidade de certificação dos valores depositados pelos serviços com função de caixa do Tesouro.
- ◆ O corte de operações não pode ser utilizado como requisito do controlo interno mensal, na medida em que o registo das operações é reportado à data em que efectivamente se verificaram, para cumprimento do princípio da especialização dos exercícios; porém, o desfasamento entre essa data e a data efectiva de registo pode subverter ou até inviabilizar a aplicação desse princípio.

De acordo com o artigo 42.º do regime da Tesouraria do Estado, a DGT deve enviar à DGO, até ao dia 15 do mês seguinte a que respeitam, os elementos contabilísticos necessários à elaboração da Conta Geral do Estado, nomeadamente o balancete das contas de operações de tesouraria, evidenciando os respectivos movimentos mensais e acumulados, segundo a natureza das operações envolvidas. Esta norma admite, como excepção, um prazo adicional para a informação relativa ao mês de Dezembro que deve ser enviada até 15 de Fevereiro do ano seguinte.

Como se pode observar no quadro VIII.4, esta norma não foi cumprida para a informação relativa ao ano de 2000. Verificaram-se atrasos no fecho de todos os meses, com flutuações significativas compreendidas entre 41 (Maio) e 125 (Agosto) dias de atraso, não considerando o caso especial de Dezembro.



Quadro VIII.4 – Fecho mensal da Contabilidade do Tesouro de 2000

Meses	Data do fecho contabilístico	Dias de atraso
Janeiro	12-Jun-00	117
Fevereiro	12-Jun-00	89
Março	16-Jun-00	62
Abril	14-Jul-00	60
Maio	26-Jul-00	41
Junho	18-Set-00	65
Julho	07-Nov-00	84
Agosto	18-Jan-01	125
Setembro	24-Jan-01	101
Outubro	31-Jan-01	77
Novembro	13-Fev-01	60
Dezembro	26-Fev-01	11

Os dados constantes deste quadro evidenciam claramente o atraso da contabilidade devido às deficiências de registo e controlo que têm vindo assinaladas no presente capítulo. Não pode, no entanto, deixar de ser novamente referido que, se parte dessas deficiências resultam da insuficiência de meios da própria DGT para o exercício das funções que lhe foram atribuídas em matéria de registo e controlo da actividade na Tesouraria do Estado, no fundamental, essas deficiências decorrem da inadequação do modelo de contabilização utilizado para apuramento da Receita Orçamental e das Operações de Tesouraria a registar na Conta Geral do Estado.

No caso específico do encerramento da Contabilidade do Tesouro, são as próprias regras de contabilização que têm vindo a ser aplicadas a demonstrar a incapacidade de cumprir o que se encontra disposto no regime legal, ao estabelecerem prazos adicionais ao fecho contabilístico mensal e anual.

Com efeito, uma das regras instituídas pela Direcção de Contabilidade e Controlo, serviço da DGT responsável pelo processo contabilístico, consistiu na criação de um Diário (o Diário 4) a movimentar exclusivamente por esse serviço, para registar todos os factos sobre operações reportadas a meses com fecho contabilístico e respectivo balancete de operações de tesouraria mas, com este procedimento, meramente provisórios.

Verificou-se que, para o ano de 2000, foram registados 8.262 movimentos no Diário 4, a que corresponderam 18.708 registos e, apesar de 8511 desses registos serem devidos à aplicação de arredondamentos na conversão de euros para escudos, o volume e natureza dos restantes excede o que seria aceitável para conferir fiabilidade à contabilização até ao fecho mensal. Foi ainda constatada uma correlação de sentido contrário entre dimensão do atraso no fecho de cada mês e respectivo número de registos (quanto maior o atraso, menor o número de registos e vice-versa), cuja excepção mais evidente se verifica para Janeiro (que conjuga o maior número de registos com o segundo maior atraso no fecho).

A Contabilidade do Tesouro de 2000 só foi encerrada quase um ano após o final daquele a que respeita (situação similar à dos anos anteriores), comprovando claramente a inexistência de condições efectivas para cumprimento do prazo definido no já mencionado artigo 42.º do Regime da Tesouraria do Estado. Neste caso concreto, o fecho mensal (provisório) da contabilidade do mês de Dezembro foi efectuado em 26 de Fevereiro de 2001, com apenas 11 dias de atraso, se de facto esse encerramento fosse o definitivo e, por inerência, correspondesse ao encerramento anual, o que não aconteceu com a inclusão de mais três períodos distintos de contabilização, já abordados no ponto 8.2 do presente capítulo.

Na prática, a fase de encerramento anual só teve início após o encerramento do Diário 4, ou seja, apenas compreendeu a movimentação registada no Diário 2 e, mesmo dessa, a maior parte dos registos correspondeu a correcções de movimentos previamente efectuados ou a regularizações entre contas, não devendo ser consideradas como operações de encerramento mas como operações de regularização na fase de encerramento.

Em sentido estrito, as operações de encerramento da Contabilidade do Tesouro de 2000 corresponderam às de encerramento da respectiva Conta Geral do Estado e tiveram as seguintes finalidades:

- ◆ Transferência dos saldos de receitas consignadas (não utilizadas em 2000), no valor de 29,3 milhões de contos, mais uma vez registada, por abate à receita cobrada, na tabela de execução da Receita Orçamental (designada por tabela de cobrança de Rendimentos do Estado) da DGT, para dar entrada na conta de terceiros relativa a operações de regularização de escrita orçamental.
- ◆ Afectação de receitas (cobradas em 2000), no valor de 5,5 milhões de contos, ao Fundo de Estabilização Tributário, que não foi processada como operação de encerramento nem através da conta de operações de regularização de escrita orçamental, como deveria ter sido (mas através da conta de terceiros relativa a restituições de receita ao abrigo do regime da Tesouraria do Estado), contrariando assim a recomendação do Tribunal de Contas nesse sentido.
- ◆ Antecipação para o ano de 2000, do registo da cobrança de reposições no valor de 2 milhões de contos só verificada no ano de 2001, também processada na tabela da DGT por abate à receita cobrada e também para dar entrada na conta de terceiros relativa a operações de regularização de escrita orçamental.
- ◆ Conversão de 18 milhões de contos em receita orçamental, por inclusão na tabela da DGT de valores provenientes de contas de terceiros, destacando-se os saldos transferidos das contas “Verbas Comunitárias Cativas p/OE de 2000”, no valor de 13,6 milhões de contos, e “Fundo para o Equipamento Militar”, no valor de 3,6 milhões de contos.
- ◆ Cobertura do valor das necessidades de financiamento calculado pela DGO, resultou na transferência de 2.062,8 mil milhões de contos das contas de terceiros relativas a empréstimos contraídos pelo Estado para receita não efectiva (passivos financeiros) de forma a financiar o défice orçamental de 2000; daquele valor, mais de 40 milhões de contos referem-se à antecipação do produto de empréstimos internos entrados na Tesouraria do Estado durante o designado período complementar da receita, ou seja, em 2001 (registados na conta “Produto de empréstimos em moeda nacional-Período complementar da receita de 2000”).

Parte das operações continuaram a realizar-se através de deduções às receitas orçamentais infringindo o n.º 1 do artigo 5.º da Lei n.º 6/91, de 20 de Fevereiro, que o Tribunal considera como uma lei reforçada, entendendo serem ilegais as disposições e os procedimentos que sejam contrários ao



Tribunal de Contas

estipulado nesse diploma, como tem sido referido nos sucessivos Pareceres sobre as Contas Gerais do Estado.

A DGO ao pronunciar-se sobre o texto da presente área, reafirma a posição que tem vindo a defender desde há alguns anos quanto às operações de abate às receitas orçamentais, com infracção ao n.º 1 do artigo 5.º da Lei n.º 6/91, de 20 de Fevereiro (Lei de Enquadramento do Orçamento do Estado), à forma de contabilização das receitas afectas ao FET e à contabilização dos reembolsos pagos para cálculo da receita orçamental líquida. Esta posição foi apresentada no ponto 8.4.7 do Parecer sobre a CGE de 1999 tendo merecido do Tribunal os comentários apropriados e que integralmente se mantêm.

Constatou-se também que o saldo por regularizar na conta relativa a operações de regularização de escrita orçamental foi integralmente transferido para a receita orçamental de 2000, por despacho do Secretário do Estado Adjunto e do Orçamento, de 2 de Julho de 2001, através da inclusão na tabela de execução orçamental da DGT.

Este valor correspondente a operações a regularizar (não compensadas no ano seguinte ao do respectivo registo) permanecia no respectivo saldo, quando para a DGO esse saldo deveria corresponder ao valor das receitas próprias depositadas na Tesouraria do Estado no ano em análise e não utilizadas em virtude da alteração ocorrida nos serviços, quer pela mudança do regime financeiro ou extinção destes.

De acordo com a solicitação da DGT no sentido de regularização daquele saldo em 2000, a DGO determinou a transferência para receita orçamental do valor de 169,2 mil contos, dos quais para 17,7 mil contos não foi possível apurar os respectivos beneficiários. A transferência foi efectuada tendo em conta a possibilidade de, em momento posterior, ser aplicado o mecanismo da restituição de receitas orçamentais, salvaguardando-se a utilização pelos seus beneficiários.

Sobre este assunto, o Tribunal de Contas pronunciou-se no Parecer sobre a Conta Geral do Estado de 1998, ao recomendar a regularização do saldo afecto àquela conta, que registou um ligeiro acréscimo em 1999 (377,4 contos), pelo que esta regularização vem no sentido proposto por este Tribunal.

Finalmente, parte da antecipação do produto de empréstimos internos entrados na Tesouraria do Estado em 2001 teve como finalidade deduzir à Receita de 2000 reembolsos de IVA de valor superior a 25 milhões de contos que, apesar de processados no final de 2000, só foram pagos em 3 de Janeiro de 2001. Sobre este aspecto, como foi referido no ponto 8.2 do presente capítulo, após o encerramento da CGE e, por consequência, da Contabilidade do Tesouro de 2000, veio a verificar-se a reabertura dessas Conta e Contabilidade, na sequência de despachos do Secretário de Estado do Tesouro e das Finanças e do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais produzidos em 12 de Dezembro de 2001, com a finalidade de deduzir à Receita de 2000 aqueles reembolsos de IVA.

Se a operação em termos substantivos foi conforme à recomendação do Tribunal, no sentido da contabilização dos reembolsos pela respectiva emissão, já a fundamentação apresentada não pode ser considerada como válida, uma vez que os argumentos invocados, ou seja, tratar-se de reembolsos concedidos em Dezembro de 2000 e o respectivo pagamento ter ocorrido no designado período complementar para execução orçamental desse ano, teriam de ser extensivos a todas as operações que se encontrassem nas mesmas condições, para não existir como existiu clara infracção ao princípio da consistência.

O carácter excepcional desta operação agrava a falta de fundamentação válida para a mesma, não se vislumbrando outro motivo para a sua realização que não uma evidente necessidade de transferir 25 milhões de contos de Receita (líquida) de IVA, do ano de 2000 para o ano de 2001.

A não ser assim, o facto de uma divergência de 25 milhões de contos, entre os suportes de informação para contabilização de reembolsos de IVA pagos por transferência bancária em 3 de Janeiro de 2001, só ter sido comunicada em 11 de Dezembro desse ano (quase um ano depois da verificação do facto) tem de ser considerado mais do que suficiente para colocar seriamente em causa a fiabilidade desse processo de contabilização e a qualidade do controlo exercido sobre o mesmo.

Sobre este procedimento, a DGO referiu o seguinte:

“A contabilização de cerca de 25 milhões de contos, em 2000, de reembolsos emitidos do IVA, mas só pagos pela tesouraria do Estado em 2001, foi determinada superiormente. No caso em apreço a Direcção-Geral do Orçamento limitou-se, aliás, como era seu dever, a dar cumprimento ao despacho.”

Para complementar a análise das operações de encerramento anual da Contabilidade do Tesouro, os serviços do Tribunal procederam ao tratamento dos dados com o objectivo de quantificar as operações registadas como afectas ao designado período complementar para a execução orçamental de 2000, definido pelos prazos determinados pelo artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 70-A/2000, de 5 de Maio.

Dessa análise concluiu-se que, com a finalidade de relevar as operações efectuadas nesse período, foram criadas as contas de terceiros “Produto de empréstimos em moeda nacional-Período complementar da receita de 2000” e “Despesa orçamental-Período complementar 2000”.

A primeira das contas foi debitada em mais de 15 milhões de contos, por crédito em receita orçamental não efectiva (passivos financeiros) para satisfação das necessidades brutas de financiamento (dos serviços integrados), operação realizada na sequência de autorização da Directora-Geral do Tesouro para o efeito, em 20 de Novembro de 2001, como operação da Contabilidade de Tesouro de 2000. Com a reabertura desta contabilidade em Dezembro de 2001, pelo motivo já expresso, a conta foi novamente debitada por contrapartida do financiamento do défice originado por essa imputação, de valor superior a 25 milhões de contos, tendo encerrado com um saldo devedor de mais de 40 milhões de contos. Este saldo veio a ser regularizado em 2001, pela entrada na Tesouraria do Estado, dos empréstimos cuja utilização tinha sido antecipada.

A segunda das contas foi creditada em mais de 51 milhões de contos por débito na conta de despesa orçamental de 2000, relativa a serviços integrados no sistema de informação contabilística (SIC), que só foi paga em 2001, durante o designado período complementar para execução orçamental. Este valor veio a ser regularizado em 2001 por saída de fundos da Tesouraria do Estado (transferências bancárias da conta corrente do Tesouro no Banco de Portugal).

Para além da movimentação registada através destas duas contas, deve ainda assinalar-se a existência de um conjunto de operações entre contas de terceiros, de despesa e de receita orçamentais, que correspondeu a mais de 63 milhões de contos de despesa e a quase 7 milhões de contos de receita orçamental, obtidos durante o designado período complementar para execução orçamental de 2000 mas que não foram relevados como tal na Contabilidade do Tesouro.

Face às situações analisadas, o Tribunal de Contas não pode deixar de reafirmar que o sistema de contabilização e controlo da actividade da Tesouraria do Estado continua a acusar uma série de disfunções com implicações negativas na produção de resultados fidedignos.

Instada a pronunciar-se sobre este capítulo do Parecer, a DGCI não respondeu.