



GABINETE DO JUIZ CONSELHEIRO

CICLO DE SEMINÁRIOS

A RELEVÂNCIA E EFETIVIDADE DA JURISDIÇÃO FINANCEIRA NO SÉCULO XXI

4º SEMINÁRIO: "O PROCESSO DE EFETIVAÇÃO DA RESPONSABILIDADE FINANCEIRA"

O PROCESSO DE AUDITORIA COMO MÉTODO PARA A IDENTIFICAÇÃO DAS INFRAÇÕES FINANCEIRAS

ANTÓNIO MANUEL FONSECA DA SILVA

JUIZ CONSELHEIRO

LISBOA, 16 DE MARÇO DE 2018

SEDE

Avenida da República, 65 • 1050-189 LISBOA • PORTUGAL

T: +351 217 945 100 • **F:** +351 21 793 23 02 • **E:** AntonioSilva@tcontas.pt • **W:** tcontas.pt



O PROCESSO DE AUDITORIA COMO MÉTODO PARA A IDENTIFICAÇÃO DAS INFRAÇÕES FINANCEIRAS

I. INTRODUÇÃO

A efetivação de responsabilidades financeiras não se encontra hoje exclusivamente dependente do *juízo da conta*, o qual, no passado, se perfilou como condição indispensável para julgar os *contáveis* pelas infrações financeiras praticadas, constituindo-os no dever de repor, indemnizar ou pagar multa.

A este respeito é de notar que as espécies processuais previstas nos números 1, 2 e 3 do art.º 58.º da LOPTC têm como propósito primeiro a efetivação de responsabilidades financeiras, encontrando-se a apreciação de infrações financeiras pela 3ª Secção do Tribunal autonomizada da declaração sobre a correção e fiabilidade da conta.

A Lei n.º 48/2006, de 29 de agosto, que alterou a LOPTC, veio introduzir a possibilidade de o Ministério Público intentar uma ação de responsabilidade financeira com base em relatórios das ações dos órgãos de controlo interno, para além das situações anteriormente previstas, designadamente relatórios de auditoria e de verificações externas e internas de contas (cfr. n.º 2 do art.º 57.º da LOPTC).

Assim, a efetivação da responsabilidade financeira pode resultar:

1. Dos relatórios referidos nos n.ºs 1 e 4 do mesmo art.º 57.º, isto é, das ações de controlo do Tribunal, incluindo as auditorias realizadas no âmbito da preparação do relatório e parecer da Conta Geral do Estado e das contas das regiões autónomas;

SEDE

Avenida da República, 65 • 1050-189 LISBOA • PORTUGAL

T: +351 217 945 100 • F: +351 21 793 23 02 E: AntonioSilva@tcontas.pt W: tcontas.pt



2. Das ações realizadas pelos órgãos de controlo interno (cfr. n.º 1 do art.º 57.º), nomeadamente, por inspeções-gerais ou quaisquer entidades de controlo ou auditoria dos serviços e organismos da Administração Pública, bem como das entidades que integram o sector público empresarial (cfr. n.º 1 do art.º 12.º);

No âmbito da intervenção neste seminário, incidiremos apenas sobre a identificação das infrações através do processo de auditoria no Tribunal (e não noutros processos de órgãos de controlo interno), tomando-se em consideração, em especial, os preceitos do Manual de Auditoria – Princípios fundamentais (MAPF) adotado em sessão do Plenário da 2.ª Secção, em 29 de setembro de 2016, e a estrutura concetual das normas e diretrizes igualmente adotada pelo Tribunal por via da aprovação do mencionado manual.

II. O PROCESSO DE AUDITORIA

O regime legal instituído pela LOPTC

A LOPTC prevê, no âmbito da fiscalização sucessiva, a cargo da 2.ª Secção do Tribunal de Contas, a realização de auditorias *“de qualquer tipo ou natureza, a determinados atos, procedimentos ou aspetos da gestão financeira de uma ou mais entidades sujeitas aos seus poderes de controlo financeiro”*¹, de verificação externas de contas, tendo por objetivo verificar a legalidade e regularidade das operações efetuadas, a fiabilidade dos sistemas de controlo interno, a fidedignidade da relevação das receitas e despesas e da situação financeira e patrimonial da entidade objeto de controlo, bem

¹ Artigo 55.º, n.º 1, da LOPTC.

como a conformidade dessa relevação com as regras contabilísticas fixadas² e ainda de verificações internas de contas³, abrangendo nesta a *“análise e conferência da conta apenas para demonstração numérica das operações realizadas que integram o débito e o crédito da gerência com evidência dos saldos de abertura e de encerramento e, se for caso disso, a declaração de extinção de responsabilidade dos tesoureiros caucionados”*⁴.

Estatui ainda a LOPTC que as auditorias e as ações de verificação externa de contas culminam com a elaboração e aprovação de um relatório⁵ que contém, designadamente, o juízo sobre a legalidade e regularidade das operações examinadas, a consistência, a integralidade e fiabilidade das contas e respetivas demonstrações financeiras, ou sobre a impossibilidade da sua verificação, a concretização das situações de facto e de direito integradoras de eventuais infrações financeiras e seus responsáveis, quando tal se verifique, e, ainda, se for caso disso, a apreciação da economia, eficiência e eficácia da gestão financeira e do sistema de controlo interno⁶.

Este relatório é notificado ao Ministério Público, que, de resto, *“pode assistir às sessões da 2.ª Secção, tendo vista dos processos antes da sessão ordinária semanal, podendo*

² Artigo 54.º da LOPTC.

³ Artigo 53.º da LOPTC.

⁴ Deve notar-se que a verificação interna de contas tal como atualmente é realizada desenvolve outro tipo de abordagens, referindo-se, a propósito da matéria em análise, que tem vindo a englobar a análise de aspetos de ilegalidade ou irregularidade nas operações subjacentes à conta, muitas vezes resultantes de denúncias apresentadas ao Tribunal de Contas e cuja investigação da pertinência dos respetivos fundamentos, de facto e de direito, é remetida pelo Juiz Conselheiro da Área, para esta sede.

⁵ Os relatórios de auditoria elaborados no âmbito da 2.ª Secção e os relatórios de verificação externa de contas são aprovados pela 2.ª Secção, em subsecção ou em plenário, de acordo com o previsto no artigo 78.º, n.º 2, alínea a) e n.º 1, alínea f), respetivamente.

⁶ Artigo 54.º, n.º 3, alíneas f) a h), e artigo 55.º, n.ºs 1 e 2, da LOPTC.



*emitir parecer sobre a legalidade das questões deles emergentes*⁷. Se, porém, nesses relatórios⁸ forem indiciados factos constitutivos de responsabilidade financeira, os processos são remetidos ao Ministério Público, para efeitos de introdução na 3.^a Secção com vista a julgamento⁹, dando origem a processos de efetivação de responsabilidades financeiras ou de julgamento de contas, nos termos referidos no artigo 58.º da LOPTC.

A auditoria: noção e objetivos

A ISSAI 100 - *Fundamental Principles of Public-Sector Auditing* estabelece que a auditoria no sector público corresponde, genericamente, a um processo sistemático e objetivo de obtenção e exame de evidências (de auditoria) com vista a determinar se a informação ou as condições existentes estão, em todos os aspetos materialmente relevantes, conformes aos critérios estabelecidos (vd. ISSAI 100: 18)¹⁰.

⁷ Artigo 29.º, n.ºs 4 e 5 da LOPTC.

⁸ Ou noutros produzidos no âmbito das ações de controlo do Tribunal, designadamente relatórios de verificação interna de contas, com exceção dos pareceres sobre a Conta Geral do Estado, incluindo a da segurança social, sobre a conta da Assembleia da República e sobre as contas das Regiões Autónomas e das respetivas Assembleias Legislativas, em que cabe às Assembleias que têm a seu cargo a aprovação das mencionadas contas deliberar a remessa dos pareceres ao Ministério Público para efeitos de efetivação de responsabilidades financeiras, como resulta do artigo 5.º, n.º 3, da LOPTC.

⁹ Artigo 89.º, n.º 1, alínea a) da LOPTC.

¹⁰ A Estrutura Conceptual das Normas e Diretrizes do Tribunal, para aplicação por todos os auditores e peritos externos que integram ou colaboram com as equipas de auditoria, estrutura-se em 5 níveis, sendo considerados entre os elementos estruturais a aplicar os Manuais, Guias, Diretrizes e Instruções aprovados pelo Tribunal, constituindo as normas da INTOSAI as orientações a serem tomadas em conta para a sua elaboração e, sempre que necessário, são de aplicação subsidiária nas auditorias (vd. MAPF: 37 a 39).

A auditoria pública é, no contexto internacional, geralmente perspetivada enquanto método que tem como propósito evidenciar, com objetividade e independência, a realidade examinada (matéria objeto da auditoria) face aos padrões exigidos – critérios de auditoria (vd. ISSAI 100: 18).

Por regra, as auditorias podem ser classificadas em um ou mais tipos fundamentais: auditorias financeiras, auditorias de conformidade e auditorias de resultados (MAPF:70 e ISSAI 100:21). A tipologia de auditoria determina as normas profissionais a observar pelos auditores.

No Tribunal de Contas, quando uma auditoria inclui aspetos típicos de mais do que um dos tipos de auditoria referidas, ela é classificada enquanto auditoria combinada, sendo o objeto principal da auditoria que determina quais as normas pertinentes a aplicar pelos auditores (MAPF:84). O Tribunal pode ainda realizar auditorias de seguimento a fim de determinar se uma entidade corrigiu as deficiências detetadas relativas ao objeto auditado (MAPF:90).

Juízo/conclusão de auditoria como sinopse da ação de controlo

Independentemente do tipo de auditoria em consideração, reconhece-se que os trabalhos realizados devem conduzir à emissão de um juízo global de auditoria (no caso das auditorias financeiras) ou de uma conclusão sobre a conformidade (na auditoria de conformidade não combinada) ou de conclusões de auditoria (na auditoria de resultados), como forma de comunicação clara por parte do Tribunal, através de relatório escrito, sobre a sua posição face à matéria objeto de auditoria (vd. MAPF:324 a 328; ISSAI 100:22; 200:143; 300:39; 400:13 e 59; e ISSAI 4000:191).

A relevância da emissão de um juízo/conclusão global de auditoria encontra também fundamento na necessidade de ser o Tribunal a instituição adequada para

SEDE

Avenida da República, 65 • 1050-189 LISBOA • PORTUGAL

T: +351 217 945 100 • F: +351 21 793 23 02 E: AntonioSilva@tcontas.pt W: tcontas.pt



contextualizar a relevância das situações apuradas face ao conjunto da matéria sujeita a exame, em especial perante situações de irregularidade e tendo por referência critérios adequados de materialidade quantitativa e qualitativa, determinando se afetam ou não com significado relevante o objeto de exame.

Importa por último ressaltar que o juízo/conclusão global deve, naturalmente, alicerçar-se nas observações de auditoria, que por seu turno devem decorrer dos trabalhos de recolha e exame de evidências até ao ponto em que estas se qualifiquem como adequadas e suficientes ou, pelo contrário, se conclua pela sua inexistência ou incapacidade de obtenção através dos meios (técnicas e métodos) de auditoria disponíveis.

III. MODELO DE RISCO E EVIDÊNCIAS EM AUDITORIA

Nível de segurança e modelo de risco nas auditorias

O *risco de auditoria* (inverso da segurança dos trabalhos de auditoria) é a possibilidade de o relatório conter conclusões incorretas, incompletas ou inadequadas e o correspondente juízo/conclusão global de auditoria não ser apropriado à realidade auditada (vd. MAPF:116 e ISSAI 100:40).

O Risco de auditoria, nas auditorias financeiras e de conformidade, decorre, em regra, da combinação do *risco inerente* (possibilidade de ocorrência de distorções em resultado das próprias características da entidade auditada ou do contexto em que esta opera ou do tipo de operação examinada, antes de considerados os controlos internos instituídos), do *risco de controlo* (suscetibilidade de ocorrerem distorções materiais que não são oportunamente prevenidas ou detetadas e corrigidas pelo sistema de controlo interno implementado) e do *risco de deteção* (probabilidade de os

SEDE

Avenida da República, 65 • 1050-189 LISBOA • PORTUGAL

T: +351 217 945 100 • F: +351 21 793 23 02 E: AntonioSilva@tcontas.pt W: tcontas.pt



procedimentos substantivos executados pelos auditores não identificarem distorções materialmente relevantes) (vd MPAF:130 a 139; ISSAI 200:51 e ISSAI 1200:13).

O risco de deteção é o único dos 3 componentes do risco de auditoria sobre o qual os auditores podem atuar através de respostas globais aos riscos avaliados e da execução de procedimentos de auditoria, de modo a assegurar que o risco de auditoria se mantém dentro do limite estabelecido para a auditoria ou aceitável para o Tribunal.

O Tribunal estabeleceu que, por regra, deve expressar a segurança que confere aos resultados dos trabalhos de auditoria realizados e fixou um nível de segurança razoável (por vezes também designado de nível de garantia positiva) (MAPF:136):

“No Tribunal o risco de auditoria (R_a) é necessariamente baixo e nas auditorias financeiras e de conformidade (de garantia razoável) tem como limite máximo 5%, o qual se traduz num nível de garantia dos trabalhos de auditoria de, pelo menos, 95% ($100\% - R_a = 95\%$), sem prejuízo de em todas as circunstâncias dever ser avaliado o risco de auditoria de acordo com o juízo profissional dos auditores, cabendo-lhes, designadamente, a identificação de fatores que justifiquem a revisão do limite indicado”.

A segurança razoável é, em auditoria, um nível elevado de segurança, pelo que nesta medida, o Tribunal confere a garantia de que os trabalhos desenvolvidos permitem expressar um juízo/conclusão sobre a conformidade do objeto de auditoria aos critérios estabelecidos, em todos os aspetos considerados relevantes, em sintonia com as melhores práticas internacionalmente reconhecidas (tal como pela INTOSAI, vd. ISSAI1200:17).

SEDE

Avenida da República, 65 • 1050-189 LISBOA • PORTUGAL

T: +351 217 945 100 • **F:** +351 21 793 23 02 • **E:** AntonioSilva@tcontas.pt • **W:** tcontas.pt



A segurança conferida aos trabalhos deve ser divulgada com o juízo/conclusão global de auditoria, podendo assumir uma expressão quantitativa designada como nível de confiança. Um nível adequado de segurança é condição prévia à emissão do juízo/conclusão global de auditoria (vd. MAPF:118).

A obtenção de um nível absoluto de segurança dos trabalhos (100%) não constitui um objetivo geral das auditorias, nem à luz dos critérios estabelecidos pelo Tribunal, nem à luz dos normativos profissionais de auditoria internacionalmente reconhecidos (vd. ISSAI 1200:5 e 7 e A44/45).

Em consequência, é frequente o recurso a métodos de amostragem, enquanto técnica de auditoria, para seleção de uma parte relevante e representativa da população a sujeitar a exames, suscetível de, através da aplicação de técnicas de extrapolação, constituir uma base adequada para a emissão de um juízo ou conclusão sobre a totalidade da população em função do risco de auditoria/nível de confiança e da materialidade estabelecida pelo Tribunal (vd. MAPF:223; ISSAI 1200:6 e NP10).

Assim, o nível de segurança é considerado adequado se tiverem sido obtidas evidências de auditoria suficientes e apropriadas para reduzir o risco de auditoria para um nível aceitavelmente baixo, de modo a que as conclusões ou o juízo de auditoria sejam um fator de reforço da confiança dos possíveis destinatários da auditoria (vd. novamente MAPF:118 e, quanto à adequação e suficiência das evidências, cf. MAPF:220 e ISSAI 1500: 5, 7 e A4).

SEDE

Avenida da República, 65 • 1050-189 LISBOA • PORTUGAL

T: +351 217 945 100 • **F:** +351 21 793 23 02 • **E:** AntonioSilva@tcontas.pt • **W:** tcontas.pt

Evidência em auditoria

Decorre do que atrás se disse quanto aos níveis de segurança e modelo de risco em auditoria que a suficiência e a natureza das evidências de auditoria a recolher - e, necessariamente, a natureza e extensão dos procedimentos de auditoria a realizar - são determinadas pela conjugação dos níveis de risco de auditoria e de materialidade estabelecidos (vd. MAPF:165).

A evidência em auditoria corresponde a toda a informação utilizada pelos auditores para determinar se o objeto auditado cumpre com os critérios aplicáveis, tendo em vista fundamentar o conteúdo dos relatórios de auditoria e respetiva emissão do juízo/conclusão global de auditoria (vd. MAPF:304).

Deste modo é consagrado um duplo papel às evidências de auditoria:

1. Suportar as observações e o juízo/conclusão global de auditoria, contendo a posição do Tribunal dentro do nível de garantia previamente estabelecido;
2. Documentar o trabalho de auditoria.

As auditorias do sector público, e em particular as auditorias do Tribunal de Contas, abrangem, frequentemente, um leque de objetivos mais vasto que os que tradicionalmente caracterizam a auditoria financeira ou mesmo de regularidade noutros sectores.

Assim, importa considerar alguns dos requisitos que se relacionam com as especificidades da auditoria no sector público constantes das normas de auditoria de referência internacional, bem como no normativo nacional.

Prevê a ISSAI 400 – *Fundamental Principles of Compliance Auditing*, em especial quanto às Instituições Superiores de Controlo (ISC) com poderes jurisdicionais, como

SEDE

Avenida da República, 65 • 1050-189 LISBOA • PORTUGAL

T: +351 217 945 100 • F: +351 21 793 23 02 E: AntonioSilva@tcontas.pt W: tcontas.pt

é o caso do Tribunal de Contas, que as auditorias possam conduzir a julgamento de infrações financeiras, com a inerente aplicação de sanções e/ou à participação de factos geradores de responsabilidade criminal às autoridades judiciais competentes.

Por seu turno, a ISSAI 4000 – *Compliance Audit Standard* vem precisar que, nas ISC com poderes jurisdicionais podem, na sequência das fases de planeamento, execução e recolha de prova, levantar-se questões, conducentes a um julgamento, que não estão cobertas pela ISSAI.

De qualquer forma, esta ISSAI 4000 aborda, em vários pontos, matérias relacionadas com a auditoria de conformidade¹¹ conduzida por ISC com poderes jurisdicionais, apontando as suas especificidades ou excluindo estas do seu âmbito de previsão.

Assim, muito embora preveja expressamente a necessidade de recolha de evidência suficiente para que o auditor possa formar o seu juízo sobre a verificação de situações de ilegalidade geradoras de responsabilidade financeira, exclui expressamente do seu âmbito a recolha de prova documental relevante para efeitos de proposta de efetivação de responsabilidade financeira¹².

Também a ISSAI 200 – *Fundamental Principles of Financial Auditing* se refere a algumas especificidades dos procedimentos de auditoria no caso de a mesma ser desenvolvida por ISC com o modelo de tribunais de contas, como sejam as relativas ao conhecimento dos auditores sobre as normas legais e regulamentares sobre a prova e à eventual necessidade de conservação desta durante um período mais longo, nos

¹¹ A ISSAI prevê a possibilidade da realização de auditorias de conformidade autónomas, bem como de auditorias de conformidade combinadas com auditorias financeiras ou com auditorias de resultados.

¹² No ordenamento jurídico nacional, poderá afirmar-se que a recolha da documentação para efeitos de formulação de um requerimento de julgamento pelo Ministério Público não cai dentro do escopo da ISSAI.



casos de débito dos responsáveis, não contendo, contudo, um desenvolvimento tão desagregado das especificidades relativas a auditorias conduzidas por ISC do modelo tribunal de contas como as ISSAI 400 e 4000, o que, de resto, se compreende, atenta a diferença das matérias objeto de avaliação num e noutro tipo de auditoria.

Mas, consistentemente com o descrito quanto às ISSAI aplicáveis à auditoria de conformidade, também na ISSAI 1500 – *Audit Evidence*, e em particular na nota prática (NP) 10 (aplicável às auditorias financeiras), se sublinha que em alguns ambientes de controlo (como é o caso dos Tribunais de Contas), os auditores podem encontrar-se sujeitos a leis e regulamentos que prescrevem regras específicas em matéria de obtenção de evidências, devendo então ter em consideração essas regras.

IV. DAS INFRAÇÕES FINANCEIRAS EVIDENCIADAS EM RELATÓRIOS DE AUDITORIA À APRESENTAÇÃO DE REQUERIMENTO DE JULGAMENTO PELO MINISTÉRIO PÚBLICO E CONDENAÇÃO DOS RESPONSÁVEIS

Resulta evidente das apresentações realizadas pelos Senhores Conselheiros Mouraz Lopes e Helena Abreu Lopes nas sessões do seminário realizadas em 2 de outubro de 2017 e em 19 de janeiro de 2018 ser diminuto o número de infrações financeiras evidenciado em relatórios de auditoria ou de verificação interna de contas que é objeto de condenação dos responsáveis em processo de julgamento de infrações financeiras efetivado pela 3.^a Secção. Verifica-se, com efeito, que várias causas estão na base do não requerimento de julgamento pelo Ministério Público e pela consequente ausência de abertura de um processo jurisdicional tendente à efetivação de responsabilidades

SEDE

Avenida da República, 65 • 1050-189 LISBOA • PORTUGAL

T: +351 217 945 100 • F: +351 21 793 23 02 E: AntonioSilva@tcontas.pt W: tcontas.pt

financeiras¹³, destacando-se as relativas à inexistência de ilícito mas, sobretudo, as relacionadas com a culpa dos agentes (inexistência ou exclusão da culpa ou inexistência de dolo). Regista-se que quer a ausência do ilícito, quer a inexistência de culpa voltam a estar presentes na fundamentação de arestos absolutórios da 3.ª Secção do Tribunal de Contas. Verifica-se, ainda, nesta mesma sede, a existência de condenações com dispensa de multa ou reposição, com base no grau diminuto de culpa.

Tendo presente o hiato entre as responsabilidades financeiras evidenciadas em relatórios da 2.ª Secção e as que são objeto de requerimento de julgamento pelo Ministério Público e de condenação no âmbito da 3.ª Secção, o Tribunal procurou, no seu Regulamento¹⁴, criar meios procedimentais adicionais que permitam, após a aprovação dos referidos relatórios, desenvolver diligências instrutórias complementares tendentes a que os processos a apresentar ao Ministério Público contenham toda a matéria e prova relevantes para que este venha a requerer o julgamento, dessa forma gerando uma maior eficiência e eficácia dos recursos afetos à 2.ª Secção em particular e ao Tribunal em geral.

V. O REGULAMENTO DO TRIBUNAL DE CONTAS

Como anteriormente se referiu (vd. Ponto III. Modelo de Risco e evidências em auditoria | *Evidência em auditoria*), as normas internacionais preveem que, em ambientes de controlo como os dos Tribunais de Contas, os auditores possam estar

¹³ Artigo 58.º, n.ºs 1 e 3 da LOPTC.

¹⁴ Regulamento n.º 112/2018, aprovado em 24 de janeiro de 2018 e publicado no Diário da República, 2.ª Série, n.º 33, de 15 de fevereiro.

sujeitos a leis e regulamentos que prescrevem regras específicas em matéria de obtenção de evidências, devendo então ter em consideração essas regras.

O Regulamento do Tribunal de Contas prevê, no seu artigo 129.º, n.º 1, que, sempre que o Tribunal, no exercício da sua função fiscalizadora, identifique situações suscetíveis de configurarem a prática de infrações financeiras tipificadas nos artigos 59.º e 65.º da LOPTC, proceda à sua caracterização nos relatórios de auditoria ou de verificação, interna ou externa, de contas, e respetivos anexos. Abre, contudo, no n.º 3 do mesmo artigo, a possibilidade de tais infrações, qualquer que seja o seu objeto e tipologia, determinarem a adoção de um “procedimento específico complementar” com vista a uma “investigação detalhada das infrações indiciadas, em ordem a habilitar a efetivação e julgamento de responsabilidades financeiras”. Mais refere o preceito, no seu n.º 4, que este procedimento complementar é conduzido pelo Juiz responsável pela auditoria ou verificação de conta, correndo os seus termos nos respetivos departamentos de auditoria, eventualmente com o apoio da Secretaria do Tribunal.

Cria-se, assim, a possibilidade de se verificar um hiato temporal entre a conclusão dos trabalhos de auditoria, integrando a mera identificação de situações passíveis de gerar responsabilidade financeira, que culminam com a aprovação do respetivo Relatório e o requerimento do Ministério Público para efeitos de introdução do processo de efetivação de responsabilidades financeiras na 3.ª Secção. Neste período decorrerá a instrução complementar das infrações financeiras identificadas no Relatório de Auditoria, à semelhança do que, nos processos criminais, ocorre na fase instrutória¹⁵, com as adaptações que se entenderem necessárias.

¹⁵ Artigos 286.º a 310.º do Código do Processo Penal. Esta fase é dirigida, no processo penal, por um juiz de instrução, assistido pelos órgãos de polícia criminal, que profere o despacho final desta fase, a saber, despacho de pronúncia ou de não pronúncia, sendo os autos, no primeiro caso, remetidos imediatamente ao tribunal competente para o julgamento. Contudo, atentas as competências



Pese embora o regulamentado, algumas questões de jure condendo ou de jure constituto se podem levantar a propósito deste procedimento complementar:

- Quem decide sobre a abertura deste procedimento complementar – o Juiz responsável pela auditoria ou verificação interna ou o coletivo que aprova o respetivo relatório?
- Atento o objeto eminentemente jurídico desta instrução complementar, que visará obviar a decisões do Ministério Público e do juiz singular da 3.^a Secção excludentes da ilicitude ou da culpa, seria ou não conveniente que o Juiz que dirige este procedimento complementar tivesse necessariamente formação jurídica?
- Em que momento e qual a participação do Ministério Público nesta instrução complementar?
- Desta fase complementar pode ou não resultar:
 - a indiciação da comissão de infrações financeiras por factos diferentes dos constantes do relatório de auditoria ou de verificação interna de contas?
 - diferente qualificação jurídica para os factos constantes do relatório de auditoria?
 - A inexistência das eventuais responsabilidades financeiras constantes do relatório de auditoria objeto de aprovação pelo coletivo legalmente

cometidas pela LOPTC ao Ministério Público, designadamente a vertida no artigo 29.º, n.º 6, referente à *“possibilidade de realização de diligências complementares que entender adequadas que se relacionem com os factos constantes dos relatórios que lhe sejam remetidos, afim de serem desencadeados eventuais procedimentos jurisdicionais”*, mas também a constante do artigo 89.º, n.º 1, alínea a), no sentido de lhe conferir a legitimidade para requerer o julgamento, tal fase terá, necessariamente de sofrer as devidas adaptações, que poderão passar pela afetação de um Juiz Conselheiro, mas não poderão descurar que a decisão final sobre o requerimento de julgamento, deverá, salvo alteração da LOPTC, ser tomada pelo Ministério Público.

SEDE

Avenida da República, 65 • 1050-189 LISBOA • PORTUGAL

T: +351 217 945 100 • **F:** +351 21 793 23 02 • **E:** AntonioSilva@tcontas.pt • **W:** tcontas.pt

determinado, por verificação de circunstâncias que excluam quer o tipo de ilícito quer a culpa dos agentes?

- Pretendendo este processo complementar libertar as equipas de auditoria de um trabalho que requer especialização técnica, designadamente ao nível da recolha da prova e da ponderação da existência de ilícito, bem como da qualificação da conduta do agente como dolosa ou negligente e ainda da existência de eventual responsabilidade solidária ou subsidiária, e tempo acrescido, até que ponto seria de equacionar a criação de uma unidade orgânica específica para este efeito, dotada de recursos humanos próprios, com formação profissional específica?

SEDE

Avenida da República, 65 • 1050-189 LISBOA • PORTUGAL

T: +351 217 945 100 • **F:** +351 21 793 23 02 • **E:** AntonioSilva@tcontas.pt • **W:** tcontas.pt