



FACULDADE DE DIREITO

Mestrado em Ciências Jurídico-Económicas

**EFICÁCIA DA LEI DO SISTEMA DA ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA DO
ESTADO NO ORDENAMENTO JURÍDICO MOÇAMBICANO**

Mecanismos de Controlo de Gestão Financeira

Ana Maria Gemo Bié

Maputo, Janeiro de 2024

ANA MARIA GEMO BIÉ

**EFICÁCIA DA LEI DO SISTEMA DA ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA DO ESTADO
NO ORDENAMENTO JURÍDICO MOÇAMBICANO**

Mecanismos de Controlo de Gestão Financeira

Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da
Universidade Eduardo Mondlane, no curso de
Mestrado em Ciências Jurídico-Económicas como
requisito parcial para a obtenção do título de Mestre,
sob orientação do Doutor António Armindo Chuva.

UNIVERSIDADE EDUARDO MONDLANE

FACULDADE DE DIREITO

MAPUTO, JANEIRO DE 2024

Declaração de Originalidade

Declaro que esta dissertação nunca foi apresentada para a obtenção de qualquer grau académico, ou num outro âmbito e que ela constitui o resultado do meu labor individual. Esta dissertação é apresentada em cumprimento parcial dos requisitos para a obtenção do grau de Mestre em curso de mestrado em Ciências Jurídico-Económicas da Faculdade de Direito da Universidade Eduardo Mondlane.

Maputo, 10 de Janeiro de 2024

Ana Maria Gemo Bié

Dedicatória

A minha família: meu marido e filhos, pela paciência e tolerância, quando tanto precisaram de mim, e estive ausente, mas com carinho e amor, mantiveram sempre o seu apoio. À vossa
BÊNÇÃO

“É injusto que toda a sociedade contribua para custear uma despesa cujo benefício vai apenas para uma parte dessa sociedade. A ambição universal dos homens é viver colhendo o que nunca plantaram.”

*Por ADAM SMITH, filósofo e economista
britânico, nascido na Escócia – (1723-1790)
Pai da Economia Moderna.*

Agradecimentos

Antes de mais, louvo a Deus pelo dom da vida.

Decidi regressar aos bancos da faculdade para elevar o nível académico, tendo-me inscrito no curso de Mestrado em Ciências Jurídico-Económicas na Faculdade de Direito da Universidade Eduardo Mondlane.

Na trajectória da elaboração da Dissertação, contei com o apoio de pessoas cuja generosidade e solidariedade me ajudaram a chegar até ao fim. Cumpre-me agradecer-lhes por tal.

Neste contexto, agradeço ao Doutor António Chuva, meu supervisor, pelo incentivo moral durante o percurso e pela sábia e objectiva orientação académica que me foi dispensada, para que este trabalho evoluísse de mero projecto para Dissertação de Mestrado.

Igualmente, os agradecimentos vão para o Dr. Augusto Raúl Paulino, meu ilustre amigo e para a Dra. Irene Afonso Utui, prezada colega de serviço e amiga, pelos comentários tecidos em torno do trabalho e que muito contribuíram para o seu enriquecimento.

Estou também grata ao Roberto, ao Diogo, à Nelsa e à Auneta, colegas de trabalho, pela colaboração prestada. Sem o apoio deles na realização de algumas actividades profissionais (administrativas), com que, de certa forma, me aliviavam da carga de trabalho e da pressão da agenda, tudo teria sido mais difícil.

Na mesma proporção, agradeço à Dona Clementina, da biblioteca da Faculdade de Direito da Universidade Eduardo Mondlane, e a todos os que, directa ou indirectamente, contribuíram para que a presente Dissertação se tornasse realidade.

Resumo

O presente trabalho analisa a *eficácia da Lei do Sistema da Administração Financeira do Estado no Ordenamento Jurídico Moçambicano, na vertente dos mecanismos de controlo de gestão financeira* e procura ilustrar a importância do controlo financeiro para a boa gestão dos recursos públicos. O Sistema de Administração Financeira do Estado (SISTAFE) foi criado em 2002, pela Lei n.º 9/2002, de 12 de Fevereiro. Na sequência da revisão legislativa, em 2020, foi aprovada a Lei n.º 14/2020, de 23 de Dezembro, cujo objecto é o de estabelecer os princípios e normas de organização e funcionamento do SISTAFE. A inobservância dos mecanismos de controlo de gestão financeira estabelecidos na Lei do SISTAFE, assim como a aplicação da excepção concedida pelo respectivo Regulamento quanto à aplicação do princípio de segregação de funções, bem como a falta de independência da Auditoria Interna, poderão afectar a sua eficácia. As auditorias só terão relevância na prevenção do desvio de erário público se, também, as instituições da administração da justiça responsabilizarem, em tempo útil, os infractores. O Tribunal Administrativo, sobretudo a sua Secção de Contas Públicas, assim como as unidades de Auditoria Interna e a Inspeção-Geral de Finanças, devem ter uma estrutura adequada para o efectivo controlo financeiro. A dissertação discute as alternativas jurídicas e os objectivos preconizados pela Lei do SISTAFE. Pode-se concluir que uma revisão legislativa dos instrumentos legais que regulam o SISTAFE é necessária para a sua maior eficácia.

Palavras-chave: Administração Financeira do Estado; Controlo Interno; Recursos Públicos

Abstract

This paper analyses the *Effectiveness of the Law on the State Financial Administration System in the Mozambican Legal System, with regard to financial management control mechanisms* and seeks to demonstrate the importance of financial control for good administration of public resources. The State Financial Administration System (SISTAFE) was established in 2002, by Law no. 9/2002, 12 February. Following a legislative review, in 2020, the Law no. 14/2020, 23 December was approved, whose purpose is to establish principles and standard for SISTAFE's organization and operation. Non-compliance with financial control mechanisms provided for in the SISTAFE Law, as well as applying the exception granted by the respective legislation, concerning the principle of separation of duties, as well as the lack of independence of Internal Audit, may affect its effectiveness. Audits will only be relevant in preventing misappropriation of public funds, if, justice administration institutions also hold officials accountable timely. The Administrative Court, specifically its Public Accounts Section, as well as the Internal Audit Units and General Inspectorate of Finance, should have an adequate structure for an effective financial control. This paper discusses legal alternatives and objectives set out in the SISTAFE Law. One can conclude that a legislative review of legal instruments that regulate SISTAFE is required for it to be more effective.

Keywords: State Financial Administration; Internal Control; Public Resources

Lista de abreviaturas

AC - Agente de conformidade
AEF - Agente de execução financeira
AEF - Agente de execução financeira
AEO - Agente de execução orçamental
CPLP - Comunidade dos Países de Língua Portuguesa
CRM – Constituição da República de Moçambique
CSCF - Conselho Superior de Controlo Financeiro
CUT – Conta Única do Estado
DNT – Direcção Nacional do Tesouro
EGRSP - Estratégia Global da Reforma do Sector Público
ERDAP - Estratégia da Reforma e Desenvolvimento da Administração Pública de Moçambique
e-SISTAFE - Sistema Informático do Sistema de administração Financeira do Estado -
FMI - Fundo Monetário Internacional
IGF - Inspeção-Geral das Finanças
INTOSAI - Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores
MP – Ministério Público
MPE - Módulo de Património do Estado
NIB - Número de Identificação Bancária
NUIT - Número Único de Identificação Tributária
OD - Ordenador da Despesa
OT - Obrigações de Tesouro
PESOE – Plano Económico e Social e Orçamento do Estado
PGR - Procuradoria-Geral da República
PQG - Programa Quinquenal do Governo
PRE - Programa de Reabilitação Económica
SAFE - Sistema de Administração Financeira do Estado
SICAF - Sistema de Controlo da Administração Financeira do Estado
SISTAFE - Sistema de administração Financeira do Estado
TA - Tribunal Administrativo

ÍNDICE

Declaração de Originalidade.....	i
Dedicatória.....	ii
Agradecimentos.....	iv
Resumo.....	v
Abstract.....	vi
Lista de abreviaturas	vii
INTRODUÇÃO.....	1
1. Contextualização	1
2. Delimitação do tema	1
3. Motivação da escolha do tema	3
4. Formulação do problema de investigação	3
5. Tipo de pesquisa, técnicas e instrumentos de investigação	6
6. Hipóteses	7
7. Objectivos	7
7.1. Objectivo geral	7
7.2. Objectivos específicos	7
8. Metodologia do trabalho	8
9. Estrutura do trabalho.....	8
CAPÍTULO I.....	11
REFERENCIAL TEÓRICO.....	11
1. Estado e finanças públicas	11
2. Actividade financeira do Estado	15
3. Administração Pública e Sector Público	17
4. Meios de financiamento do Estado	20
5. Finanças públicas e finanças privadas	22
CAPÍTULO II	23
SISTEMA DA ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA DO ESTADO EM MOÇAMBIQUE. 23	
1. Evolução histórica	23
2. Organização e funcionamento do SISTAFE.....	27

3.	Plano Económico e Social e Orçamento do Estado	29
5.	Tesouro Público	33
	CAPÍTULO III	36
	MECANISMOS DE CONTROLO DE GESTÃO FINANCEIRA NO ORDENAMENTO JURÍDICO MOCAMBICANO	36
1.	Controlo de Gestão Financeira do Estado	37
2.	Fiscalização Administrativa.....	38
3.	Controlo Externo.....	44
4.	Responsabilidade pela Gestão dos Recursos Públicos.....	48
5.	Princípio da Segregação de Funções.....	51
6.	Estudo de Caso: Violação do Princípio da Segregação na DNT	56
	7. Factores prejudiciais à eficácia da Lei do SISTAFE	60
	CAPITULO IV	64
	SISTEMA DE ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA DO ESTADO Á LUZ DO DIREITO COMPARADO	64
1.	República Portuguesa	64
2.	República de Cabo Verde	66
3.	República Democrática de São Tomé e Príncipe	69
	Conclusão	72
	BIBLIOGRAFIA	75
1.	OBRAS DE REFERÊNCIA	75
2.	Legislação	76
2.1.	Legislação doméstica	76
2.2.	Legislação internacional	77
3.	Casos e jurisprudência	78
6.	Publicações periódicas	78
7.	Outras fontes	78
8.	Documentos electrónicos	79

INTRODUÇÃO

1. Contextualização

Em 2002, no âmbito da modernização das finanças públicas - Orçamento do Estado, Alfândegas, entre outras, a Assembleia da República aprovou a Lei n.º 9/2002, de 12 de Fevereiro, que cria o Sistema de Administração Financeira do Estado, abreviadamente designado por SISTAFE.

Através do sistema foram introduzidos, em Moçambique, novos modelos de gestão e de administração dos recursos públicos, tendo iniciado, desta forma, uma nova etapa, em que as instituições da administração pública passaram a executar o Plano Económico e Social e o Orçamento do Estado em plataforma informática (o e-SISTAFE).

Nos termos do preâmbulo, a aprovação da Lei n.º 9/2002, de 12 de Fevereiro, tinha em vista o estabelecimento, de forma global, abrangente e consistente, dos princípios básicos e normas gerais de um sistema integrado de administração financeira dos órgãos e instituições do Estado.

Da aplicação da Lei, constataram-se algumas deficiências, no controlo de gestão financeira, que obrigaram o Estado a proceder a uma revisão legislativa.

É assim que, em 2020, foi revogada a Lei supra mencionada¹, e entrou em vigor a Lei n.º 14/2020, de 23 de Dezembro, Lei do SISTAFE, que, entre outros aspectos, prevê mecanismos de controlo de gestão financeira e um regime sancionatório de infracções financeiras e criminais.

Neste quadro, afigura-se-nos pertinente analisar como esses mecanismos de controlo de gestão financeira estabelecidos na Lei, contribuem para a boa gestão do erário público e transparência num Estado Democrático, como o é Moçambique, com vista à prevenção de desvios de fundos do Estado e fraudes.

2. Delimitação do tema

A presente dissertação subordina-se ao tema: Eficácia da Lei do Sistema da Administração Financeira do Estado no Ordenamento jurídico Moçambicano: mecanismos de controlo de gestão financeira.

¹ Exceptua-se o n.º 1 do artigo 1 da Lei n.º 9/2002, de 12 de Fevereiro.

Por se mostrar um tema em si vasto e susceptível de ser abordado em diferentes perspectivas, a abordagem incide sobre a fiscalização administrativa, no que respeita ao autocontrolo e controlo interno; controlo externo, relativamente à fiscalização jurisdicional e política; princípio da responsabilidade pela gestão dos fundos do Estado; e princípio da segregação de funções.

Reconhece-se a existência de outros mecanismos de controlo, igualmente, relevantes para a gestão financeira do Estado. Contudo, por força da limitação de espaço, essas matérias não são objecto de análise no presente trabalho.

Far-se-á uma análise comparativa com os sistemas de administração financeira dos ordenamentos jurídicos da República Portuguesa, da República Democrática de São Tomé e Príncipe e da República de Cabo Verde.

O recurso ao Direito destes três países justifica-se, por um lado, pelo facto de pertencerem ao sistema romano-germânico e, por outro, porque no domínio de administração financeira do Estado, partilha-se, com algumas diferenças, uma identidade ao nível dogmático dos mecanismos de controlo de gestão financeira.

Da análise efectuada à legislação dos referidos países, constata-se a existência de aspectos, que uma vez introduzidos na ordem jurídica moçambicana, podem contribuir para um melhor sistema de administração financeira do Estado.

De acordo com os dados do Índice da Percepção da Corrupção², principal indicador de corrupção no mundo, a República Portuguesa e as Repúblicas de Cabo Verde e de São Tomé e Príncipe, obtiveram, nas avaliações anuais de 2017 a 2021, uma pontuação acima de 60, 50 e 40, respectivamente, contra 23-26 de Moçambique.

A nível doutrinário, o trabalho sustentar-se-á da bibliografia moçambicana e, maioritariamente, da literatura portuguesa.

Sob ponto de vista de tempo, o período abrangido pelo estudo está no intervalo de 2017 a 2021.

² É produzido pela Transparência Internacional desde 1995. Avalia 180 países e territórios, atribuindo-lhes notas em uma escala entre 0 e 100. Quanto maior a nota, maior é a percepção de integridade do país.

3. Motivação da escolha do tema

Não obstante a previsão de mecanismos de controlo de gestão na Lei do SISTAFE, a prática demonstra que se registam, amiúde, desvios de fundos do Estado e fraudes, o que, por si só, justifica a abordagem do tema.

Pretende-se que a dissertação sirva para despertar o legislador e aplicadores da lei para a relevância, de um sistema integrado de controlo, em geral, e das auditorias, responsabilização dos gestores e observância do princípio da segregação de funções, em especial.

Constituiu motivação a inquietação decorrente do conhecimento de ocorrência de desvios de fundos do Estado e fraudes no e-SISTAFE, obtido dentro do ambiente de trabalho, no exercício de funções prestadas na magistratura do Ministério Público.

A expectativa é de, com o resultado do estudo, poder contribuir para o aprimoramento da legislação sobre a administração financeira do Estado, em ordem a edificar-se um Estado de Direito Democrático em que os recursos públicos sejam rigorosamente utilizados, no interesse público.

4. Formulação do problema de investigação

A dissertação discute três aspectos.

O primeiro enquadra-se na componente da fiscalização administrativa, concretamente no controlo interno, e está relacionado com a falta de independência, no exercício de controlo interno pelas unidades de auditoria (artigo 82 da Lei do SISTAFE) e a deficiente implementação do Decreto que cria a IGF (Decreto n.º 60/2013, de 6 de Outubro).

Ao fazer-se uma leitura atenta à Lei do SISTAFE, verifica-se que a mesma estabelece normas relevantes para a boa gestão dos recursos públicos. A coberto da referida Lei, nos órgãos e instituições públicas passaram a funcionar unidades de Auditoria Interna, que visam aferir a legalidade, eficácia, eficiência da gestão financeira dos recursos públicos e apurar os actos e os factos ilegais ou irregulares praticados pelos gestores públicos.

No entanto, do ponto de vista prático, as unidades de Auditoria Interna reportam a qualquer nível, dentro da estrutura organizacional das instituições públicas, até, mesmo, ao nível de chefe de Departamento, o que se traduz numa fragilidade, no que concerne à sua autoridade.

Outrossim, parece pôr-se em causa a independência da unidade de Auditoria Interna, ao ser posicionada dentro do aparelho técnico administrativo que o deve auditar.

A falta de independência face à entidade responsável pela execução das funções do aparelho técnico administrativo, pode contribuir para o deficiente cumprimento das competências das unidades de Auditoria Interna.

O segundo, é analisado na vertente da fiscalização jurisdicional e está relacionado com o princípio da responsabilidade. Debate-se a falta de fiscalização da legalidade das despesas públicas pelo TA e a expulsão como medida sancionatória inadequada, para punir as infracções financeiras.

Num panorama em que os fundos do Estado são passíveis de serem desviados para finalidade alheia ao interesse público, a consagração do princípio da responsabilidade pela gestão do erário público, no ordenamento jurídico moçambicano, especificamente na Lei do SISTAFE, revela-se uma posição acertada. Por esta via, o Direito determina a responsabilização criminal, financeira, civil e disciplinar dos infractores que se tenham locupletado com dinheiros públicos.

Neste quadro, a Lei do SISTAFE consagra infracções financeiras e criminais e estabelece o respectivo regime sancionatório. Todavia, e no que concerne às infracções financeiras, verifica-se que uma das sanções, designadamente, a de expulsão, dada a sua natureza disciplinar, não é aplicável à conduta para a qual foi estatuída.

Relativamente à componente criminal, verifica-se que a Lei do SISTAFE não prevê nenhuma tipificação de infracções criminais relativas aos desvios de fundo do Estado, tendo o legislador consagrado apenas um artigo, epigrafiado como *fraudes relativas ao e-SISTAFE*, no qual faz corresponder às diversas condutas típicas, uma mesma moldura penal abstracta que varia entre 12 a 16 anos efectivos de prisão, diferentemente das penas estabelecidas para o crime de peculato previsto e punido no Código Penal (CP)³.

Com efeito, o CP em vigor no ordenamento jurídico moçambicano prevê um dispositivo legal, com epígrafe de *peculato*, nos termos do qual são punidas as infracções

³ Aprovado pela Lei n.º 24/2019, de 24 de Dezembro.

criminais relativas à apropriação de fundos do Estado, com penas imediatamente superiores às correspondentes ao crime de furto, tendo em atenção o valor.

No tipo legal de crime de fraudes, o bem jurídico protegido pela norma penal é a inviolabilidade das informações automatizadas ou dados informáticos e, no de peculato é o património e moralidade da administração pública.

Sucedo, porém, que, do exercício da comparação entre as molduras penais correspondentes ao crime de fraude e de peculato, fica claro que a intenção do legislador foi a de punir, de forma mais severa, o crime de fraude, em detrimento do de peculato.

Considerando que a lesão patrimonial decorrente do crime de peculato traz consigo prejuízos tão graves quanto os do crime de fraude, o entendimento é que as medidas legais constantes no CP, para o peculato, devem ser agravadas o suficiente para desincentivar a apropriação indevida de fundos do Estado, que se regista na administração pública.

O terceiro, que também se enquadra na componente da fiscalização administrativa, diz respeito à isenção da aplicação do princípio da segregação de funções, às Unidades Gestoras que não tenham mais de cinco funcionários ou Agentes do Estado.

O artigo 5 da Lei do SISTAFE consagra um conjunto de princípios fundamentais aplicáveis à gestão das finanças públicas em todos os órgãos e instituições do Estado e entidades descentralizadas.

Desse conjunto, faz parte o princípio da segregação de funções, que consiste na separação de responsabilidade entre diferentes pessoas, especialmente as funções ou actividades-chave potencialmente conflituantes, ou ainda, na separação de funções, referente à autorização, aprovação, execução e controlo.

Trata-se de um princípio de controlo administrativo, que contribui para uma gestão eficaz do erário público e, por conseguinte, aplicável para a prevenção de fraudes e desvios do dinheiro público.

Verifica-se, porém, q o Regulamento da Lei do SISTAFE, aprovado pelo Decreto n.º 26/2021, de 3 de Maio, no n.º 6 do artigo 205 determina a isenção da observância do princípio da segregação de funções nas Unidades Gestoras Executoras que não tenham mais de cinco funcionários ou agentes do Estado para a utilização do e-SISTAFE.

A aplicação da norma estabelecida no n.º 6 do artigo 205 do Decreto n.º 26/2021, de 3 de Maio, num contexto da Administração Pública ainda em consolidação, pode, nas instituições públicas, abrir caminho para disfunções ético-comportamentais e para o incremento de casos de desvios de fundos e fraudes no e-SISTAFE.

As situações aqui destacadas, para além de evidenciarem deficiências da Lei do SISTAFE no tratamento destas matérias, repercutem-se, de forma negativa, na gestão dos recursos públicos, pondo em causa a prevenção de ilícitos relacionados com desvios de fundos e fraudes no e-SISTAFE.

Não obstante o trabalho trazer à reflexão alguns aspectos gerais sobre finanças públicas, seguida de um tratamento de questões relacionadas à eficácia da Lei do Sistema de Administração do Estado no ordenamento jurídico moçambicano, a pretensão é a de aprofundar os mecanismos de controlo de gestão financeira.

Assim, a questão que se coloca, cuja resposta se tentará obter ao longo do presente trabalho é a de saber:

- quais devem ser os mecanismos jurídicos a considerar no controlo de gestão financeira, para que a Lei do SISTAFE seja eficaz para a prevenção de desvios de fundos do Estado e fraudes ao e-SISTAFE.

5. Tipo de pesquisa, técnicas e instrumentos de investigação

O tipo de pesquisa adoptado no presente trabalho é o da pesquisa exploratória, tendo sido orientada para a consulta bibliográfica e de documentos relevantes, designadamente, a doutrina sobre finanças públicas; Visão das Finanças Públicas: 2011-2025; relatórios do Fundo Monetário Internacional sobre o reforço das instituições fiscais e de outras organizações ligadas à matéria; manuais de projecções macroeconómicas e fiscais; processos-crime relacionados com crimes de peculato e fraudes, e Informações Anuais do Procurador-Geral da República à Assembleia da República.

No trabalho, foi adoptada a técnica bibliográfica, que consistiu na recolha de informações relevantes para o entendimento de abordagens relacionada com o tema.

Para a colecta de dados, a pesquisa baseou-se, também, na consulta a pessoas com experiência prática sobre o problema pesquisado e no estudo de caso.

É predominante a revisão de legislação referente ao SISTAFE em Moçambique, assim como de literatura pertinente, constituída de manuais, teses, dissertações, artigos científicos, assim como visitas a diferentes *sites* da internet.

6. Hipóteses

Hipótese é uma solução provisória ao problema levantado e, conseqüentemente, uma provável solução ao tema central. Segundo GIL, é uma expressão verbal susceptível de ser declarada verdadeira ou falsa⁴.

No presente trabalho, apresentar-se-ão as hipóteses a seguir, para a validação:

- A eficácia da Lei do SISTAFE em Moçambique pode ser atribuída à adequação dos mecanismos de controlo de gestão financeira, para a prevenção dos desvios de fundos do Estado e fraudes ao e-SISTAFE.
- A ineficácia da Lei do SISTAFE em Moçambique pode ser atribuída à inadequação dos mecanismos de controlo de gestão financeira, para a prevenção dos desvios de fundos do Estado e fraudes ao e-SISTAFE.

7. Objectivos

7.1. Objectivo geral

Constitui objectivo geral do presente trabalho:

Abordar os mecanismos de controlo de gestão financeira para aferir a eficácia da Lei do SISTAFE no ordenamento jurídico moçambicano para a prevenção de desvios de fundos do Estado e fraudes ao e-SISTAFE.

7.2. Objectivos específicos

São objectivos específicos:

⁴GIL, António Carlos. 2002. Como Elaborar Projectos de Pesquisa, 4ª Edição. São Paulo: Editora Atlas S.A., pág. 30.

- Descrever os conceitos teóricos sobre Estado e finanças públicas e a sua relação com o SISTAFE em Moçambique.
- Avaliar a evolução, organização e funcionamento do SISTAFE no ordenamento jurídico moçambicano.
- Discutir as formas de controlo de gestão financeira decorrentes da Lei no ordenamento jurídico moçambicano.
- Analisar a legislação de administração financeira do Estado de outras jurisdições.

8. Metodologia do trabalho

A metodologia adoptada na elaboração do presente trabalho é combinada.

Dentre os quatro métodos de abordagem científica existentes, de acordo com Lakatos e Marconi⁵, nomeadamente, *indutivo, dedutivo, hipotético dedutivo e dialéctico*, privilegia-se uma abordagem baseada no método hipotético-dedutivo.

O entendimento é o de que o método, por consistir na eleição de preposições hipotéticas que possuem certa viabilidade, é o mais adequado para responder ao problema ou lacuna do conhecimento científico que a pesquisa suscita.

Devido à necessidade de interpretar alguns preceitos legais, a pesquisa baseia-se, também, na hermenêutica jurídica, e apresenta carácter bibliográfico, por se entender ser uma melhor fonte para fundamentar o trabalho.

A metodologia de investigação baseia-se, ainda, no estudo de caso, pretendendo compreender os desafios legais encontrados na implementação do princípio da segregação de funções na gestão do erário público, especificamente na realização da despesa pública.

9. Estrutura do trabalho

O presente trabalho com o tema *Eficácia Da Lei Do Sistema Da Administração Financeira Do Estado No Ordenamento Jurídico Moçambicano: mecanismos de controlo de gestão financeira* compreende 4 capítulos.

Trata-se de um trabalho, com carácter interdisciplinar, na medida em que a análise técnico-jurídica do tema remete para o Direito Administrativo e Direito Criminal, com maior

⁵ MARCONI, LAKATOS. 2003. Fundamentos de Metodologia Científica, 5ª Edição. Editora Atlas São Paulo, pág.86.

incidência sobre o Direito das Finanças Públicas. Optou-se por este procedimento, na convicção de que as três referidas áreas do Direito, quando conjugadas, representam o campo adequado das abordagens da temática.

O trabalho inicia-se com uma introdução, seguida pelo I capítulo sob o título Referencial Teórico, no qual se apresentam conceitos gerais relevantes, que sustentam o estudo em apreço, com destaque para Estado, finanças públicas, actividade financeira do Estado, meios de financiamento do Estado, Administração Pública e Sector Público, receitas e despesas públicas, bem como o Tribunal Administrativo, Assembleia da República e IGF, por se circunscrever neles o controlo do erário público.

No II capítulo confere-se um relevo especial ao Sistema de Administração Financeira do Estado moçambicano, onde se faz referência à evolução histórica, organização e seu funcionamento. Salienta-se a Lei do SISTAFE, aprovada no contexto da reforma legal da administração financeira do Estado, que estabelece as normas e princípios fundamentais para reger a gestão dos recursos públicos. O Plano Económico Social e Orçamento do Estado e a despesa pública são matérias, também, objecto de abordagem neste capítulo.

Por sua vez, no III capítulo, porventura um dos mais importantes, discute-se o controlo de gestão financeira no ordenamento jurídico moçambicano, conforme o problema apresentado no presente trabalho. Debruça-se sobre o que a ordem jurídica moçambicana possui para garantir que os recursos públicos não sejam mal utilizados ou desviados em prejuízo do Estado moçambicano. Nesta medida, debatem-se os vários mecanismos de controlo de gestão financeira existentes na Lei do SISTAFE, e não só, sobretudo o controlo interno, Auditoria Interna, controlo externo, passando, também, pelos princípios fundamentais do SISTAFE, sobretudo, o princípio da segregação de funções. A responsabilidade na gestão dos recursos públicos, assim como as medidas sancionatórias aplicáveis nos casos de desvios de fundos do Estado e fraudes constituem outros aspectos abordados neste capítulo. Deste modo, procura-se verificar se a Lei do SISTAFE está a produzir os seus efeitos jurídicos.

Por fim, o IV capítulo dedica-se ao direito comparado e dissecar leis dos sistemas de administração financeira do Estado de dois países do sistema romano-germânico, pertencentes à Comunidade dos Países de Língua Portuguesa (CPLP), designadamente, Portugal, Cabo Verde e São Tomé e Príncipe. Nos ordenamentos jurídicos em alusão, busca-

se extrair os aspectos relevantes que tornam as respectivas leis eficazes, na gestão dos recursos públicos e na prevenção dos desvios de fundos do Estado.

Para encerrar, apresenta-se uma conclusão dos assuntos tratados no tema em causa, seguindo-se a bibliografia.

CAPÍTULO I

REFERENCIAL TEÓRICO

No âmbito do exercício de busca de respostas para as questões apresentadas e, para melhor análise, o presente capítulo faz uma breve apresentação de alguns conceitos relacionados com a temática, iniciando com um breve historial sobre Estado e finanças públicas.

1. Estado e finanças públicas

Afigura-se pertinente trazer a abordagem sobre o Estado no presente trabalho, na medida em que é a este que cabe a satisfação das necessidades da colectividade, tais como o acesso à educação e à saúde, administração da justiça, segurança e ordem públicas, infra-estruturas económicas e sociais, assim como alcançar determinados objectivos da política económica e social, tal como a distribuição do rendimento e o desenvolvimento económico.

Com efeito, para lograr este desiderato, de despendar recursos, na realização de despesas e arrecadar receitas para fazer face àquelas, o Estado socorre-se de finanças públicas, também tratadas, por finanças do Estado.

Desta interacção, facilmente se nota a ligação estreita entre o Estado administração e as finanças públicas, importando, por isso, a sua abordagem.

Com relação ao Estado, são vários os entendimentos conceptuais encontrados pela via da doutrina e, para melhor ilustração, enumerar-se-á e discutir-se-á, sucinta e casuisticamente, os que mais se relacionam com o tema do presente trabalho.

A posição dominante é a de que a expressão Estado tem várias acepções. Freitas do Amaral, defensor desta corrente, destaca como relevantes três, sendo a primeira, o Estado, como entidade internacional; a segunda, como uma figura constitucional; e a terceira, como uma organização administrativa, na configuração de entidade jurídico-administrativa.

Em adição, extrai-se do autor o entendimento de que, na acepção internacional, o Estado é soberano, titular de direitos e obrigações na esfera internacional; na acepção constitucional, o Estado aparece como comunidade de cidadãos que, nos termos do poder constituinte que a si próprio se atribui, assume uma determinada forma política, para prosseguir os seus fins nacionais; e na acepção administrativa, o Estado é a pessoa colectiva

pública que, no seio da comunidade nacional, desempenha, sob a direcção do Governo, a actividade administrativa⁶.

Matias-Pereira, que perfilha a mesma linha de pensamento, entende que a expressão Estado, quando utilizada na Constituição da República, pode significar a totalidade das administrações públicas, no sentido jurídico do termo. Por sua vez, quando usada em documentos como o Orçamento do Estado ou a Conta Geral do Estado, significa, na realidade, toda a administração central e a segurança social, numa lógica económica⁷.

Outra acepção, defendida ainda por Matias-Pereira, é a de que o Estado é quem detém a soberania⁸, o poder supremo, absoluto e incontrastável, que não reconhece, acima de si, nenhum outro poder e, como tal é, igualmente, detentor do direito, do qual deriva o monopólio da força e a função jurisdicional, com poderes de aplicar a sanção jurídica, que é a execução compulsória da coacção, com o objectivo de permitir a disciplina social e a busca de solução dos conflitos em sociedade⁹.

Do quadro supracitado, pode-se afirmar que existem diferentes pontos de vista sobre o significado do Estado e não há nenhuma prova científica conclusiva para sugerir que um seja melhor do que o outro. É curial sublinhar que cada acepção retro mencionada encontra relevo dependendo de forma como é aplicado.

Contudo, para efeitos do presente trabalho, por se enquadrar na abordagem do tema proposto, entende-se que uma das acepções a considerar é a que qualifica o Estado como pessoa colectiva pública que, no seio da comunidade nacional, desempenha, sob a direcção do Governo, a actividade administrativa. A escolha funda-se no facto de a expressão Estado significar a entidade que satisfaz as necessidades da colectividade.

A outra acepção a considerar é a que diz respeito ao Estado quando usada em documentos como o Orçamento do Estado ou a Conta Geral do Estado, ou seja Estado numa lógica económica. É que os recursos públicos administrados no e-SISTAFE são alocados às instituições públicas por via do Orçamento do Estado, justificando-se, deste modo, a sua escolha.

⁶ FREITAS DO AMARAL, Diogo. 1993. Curso de Direito Administrativo, Vol. I. Coimbra: Livraria Almedina, pág. 197 e 198.

⁷ PEREIRA, Paulo Trigo; AFONSO, António; ARCANJO, Manuela; SANTOS, José Carlos Gomes, 2005,2007,2009,2012,2016. Economia e Finanças Públicas, 5ª Edição, Revista e Actualizada. Escolar Editora, pág. 372.

⁸ É o poder político que se configura na faculdade de ordenar a organização social e de deliberar sobre os assuntos de natureza colectiva.

⁹ MATIAS-PEREIRA, passim, pág. 26 e 27.

Relativamente ao pensamento de Matias-Pereira, que vai no sentido de que o Estado é detentor do direito, com poderes de aplicar a sanção jurídica, entende-se que, a par das aceções anteriormente mencionadas, esta é, também, de se considerar, para efeitos do presente trabalho.

Como se disse supra, a Lei do SISTAFE consagra o princípio da responsabilização pela gestão do erário público, assim como o regime sancionatório pelas infracções praticadas no e-SISTAFE. É assim que a expressão será empregue, também, para significar a entidade investida de autoridade, o *jus imperii* e *jus puniendi*, a quem compete julgar e aplicar aos infractores as medidas punitivas correspondentes.

Paralelamente, importa fazer uma breve referência às finanças públicas. Da doutrina, surgem várias posições sobre a sua origem e definições que convirá indicar.

O argumento mais forte esgrimido na doutrina é o de que a noção de finanças está ligada à ideia de dinheiro. Em abono desta posição, da qual se perfilha, autores como Teodoro Waty¹⁰ e Domingos de Sousa¹¹, aludem, de forma geral, que a sua raiz etimológica mais provável parece, encontrar-se, na expressão, “finis”, a qual, começou por significar fim, termo e prazo, tendo passado, posteriormente, a ser usada no sentido do vencimento de dívida. Que de “finis” terão surgido as expressões do latim medieval “finatio” e “financia”, das quais se exprimiam, nos séculos XII e XIV as ideias de débito e de prestação.

Todavia, não existe unanimidade quanto à origem da expressão “finanças”, o que divide opiniões. Uns acreditam que a origem é germânica, de *finden* (encontrar), atribuindo-a ao latim medieval¹². Outros advogam que a expressão tem origem na França.

Não obstante o valor doutrinal que este debate possa ter para o Direito, importa notar que foi a partir do séc. XV, na França, que expressão “finanças” ganhou novo significado, tendo passado a entender-se como conjunto de meios económicos postos à disposição de uma organização política para a realização dos seus fins próprios.

Acredita-se que o conceito se tenha alastrado pelos diferentes ordenamentos jurídicos, face ao progresso que representou no tratamento das matérias sobre finanças, na medida em que relacionou a gestão destas a uma organização política, no contexto da satisfação de interesses de uma determinada colectividade.

Esta posição encontra amparo no pensamento de Teodoro Waty, segundo o qual foi a partir da França, no séc. XV, que o vocábulo “finanças” se terá generalizado¹³.

¹⁰ WATY, Teodoro, ob. cit., pág. 9.

¹¹ SOUSA, Domingos, ob. cit., pág. 21.

¹² Para mais desenvolvimentos ver SOUSA, Domingos, ob. cit., pág. 21 e seg.

Com efeito, modernamente, a expressão *finanças públicas*¹⁴ segundo se extrai de entendimento de Domingos de Sousa¹⁵, designa a actividade económica de um ente público tendente a afectar bens à satisfação de necessidades que lhe estão confiadas, caracterizando-se, fundamentalmente, pelo intervencionismo¹⁶, onde o sector público possui autonomia e abarca uma parcela maior do rendimento nacional.

Já Sousa Franco define finanças públicas como a actividade económica de um ente público, tendente a afectar bens à satisfação de necessidades que lhe estão confiadas¹⁷.

Uma outra perspectiva de finanças públicas que importa trazer para este trabalho é o da *Visão das Finanças Públicas em Moçambique*¹⁸. Segundo este *instrumento*, da autoria do Ministério das Finanças, nomenclatura usada à data da sua elaboração (hodiernamente, Ministério da Economia e Finanças), finanças públicas é a globalidade de todos os processos e respectivas operações de planeamento, execução e administração financeira do Estado que garante a captação, mobilização em programas, actividades ou património de instituições dos sectores públicos e privados do Estado, incluindo o respectivo controlo e prestação de contas.

Tal como as outras definições supra mencionadas, a *Visão das Finanças Públicas em Moçambique* aflora que, com as finanças públicas visa-se a prossecução de fins de interesses público ou privado do Estado e a satisfação de necessidades colectivas.

Sublinha-se que estas abarcam a aquisição e utilização de meios financeiros pelas entidades públicas, que incluem o Estado, as autarquias e entidades paraestaduais, como bem salientou Domingos de Sousa.

Todas as definições aqui trazidas decorrem do entendimento de que as finanças públicas são necessárias para a existência de qualquer Estado, que para satisfazer determinadas necessidades colectivas, usa para o efeito dinheiro, ou seja meios de financiamento.

¹³ WATY, ob. cit., pág. 11 apud SOARES MARTINEZ, Introdução ao Estudo das Finanças, Caderno de ciência e Técnica Fiscal, Lisboa, 1967, pp.19 e ss.

¹⁴ A expressão finanças públicas pode revestir sentidos distintos, sendo orgânico – quando designa o conjunto de órgãos do Estado ou de outro ente público a quem compete gerir os recursos económicos destinados à satisfação de certas necessidades sociais, por exemplo, o Ministério das Finanças; objectivo – quando se refere à actividade através da qual o Estado ou outro ente público afecta bens económicos à satisfação de certas necessidades sociais; e subjectivo – quando se refere à disciplina científica que estuda os princípios e regras que regem a actividade do Estado com o fim de satisfazer as necessidades que lhe estão confiadas.

¹⁵ SOUSA, Domingos, ob.cit.,pág. 22 apud SOUSA FRANCO. 1987. Finanças públicas e Direito Financeiro, pág.3.

¹⁶ O intervencionismo distingue-se do dirigismo, na medida em que naquele há apenas uma ideia de correcção, enquanto neste há uma ideia de direcção da economia.

¹⁷ SOUSA FRANCO, ob. cit., pág. 3

¹⁸ Visão das Finanças:2011-2025. Ministério das Finanças, Moçambique. Aprovada pelo Conselho de Ministros, no dia 19 de junho de 2012, em Maputo, pág. 9.

Aliás, Matias-Pereira, defende também nesse sentido, quando afirma que estas são um instrumento indispensável para o funcionamento do Estado, que, além de assegurar a manutenção da administração e dos serviços, se apresentam também como essencial para corrigir desequilíbrios, promover a distribuição de renda e manter a economia sob controlo¹⁹.

Todavia, não obstante a relevância dos outros conceitos doutrinários, para efeito do presente trabalho, entende-se que o conceito a perfilhar é o trazido pela *Visão das Finanças Públicas em Moçambique*.

É preciso reconhecer que este resulta de um estudo enquadrado nas reformas introduzidas na área de finanças públicas, realizado em Moçambique com vista a aprimorar o quadro legal, no ordenamento jurídico moçambicano, sobre a administração financeira do Estado e, por conseguinte, reforçar os mecanismos de controlo da gestão do erário público.

Além do mais, este conceito contém alguns elementos que constam na Lei do SISTAFE, entre os quais, *planeamento* e *execução*, duas expressões que traduzem dois momentos distintos e sequenciais, inerentes ao processo de pagamento de despesa pública, o que remete para o princípio da segregação de funções.

No mesmo conceito encontram-se, também, as expressões *controlo* e *prestação de contas*, mecanismos relevantes para a prevenção de actos delituosos na administração financeira do Estado. É, no âmbito do controlo, por exemplo, que as unidades de auditoria Interna exercem o poder de fiscalização ou inspecção sob o utilizador do e-SISTAFE, sobre quem recai, igualmente, a obrigação de prestação de contas.

Como se pode depreender, o conceito da *Visão das Finanças Públicas em Moçambique*, pelas razões acima aduzidas, afigura-se o que mais se enquadra no tema do presente trabalho.

2. **Actividade financeira do Estado**

A administração financeira do Estado compreende a actividade financeira do Estado.

A abordagem sobre o Estado e finanças públicas é reveladora de que a realização de fins sociais públicos, por esta comunidade política organizada, no prosseguimento dos seus fins, implica a realização de despesas.

¹⁹ PEREIRA, José-Matias, 2012. Foco na Política Fiscal, no *Planejamento e Orçamento Público*, 6ª Edição, Revista e Actualizada, São Paulo, Editora Atlas S.A.

Com efeito, a efectivação dessas despesas pressupõe o desenvolvimento pelo Estado de uma actividade que permita a obtenção dos meios económicos que asseguram a satisfação das necessidades públicas.

A este propósito, António Teixeira advoga que esta actividade de realização de despesas e obtenção de receitas, que se desenvolve em dois sentidos distintos, mas complementares, unificados pelo fim comum visado que é o de satisfazer as necessidades públicas, é designada de actividade financeira do Estado. Argumenta que a satisfação das necessidades públicas implica, naturalmente, a realização de despesas, exigindo por isso, também, que quem faz tais despesas possua as correspondentes disponibilidades²⁰.

A mesma linha de pensamento encontramos em Teodoro Waty, que entende que a actividade financeira do Estado é o conjunto de operações do Estado de busca de recursos, tanto realizando receitas, como as despesas públicas necessárias para realizar as funções e serviços que atendam às necessidades da comunidade²¹.

Constata-se, assim, a relevância da actividade financeira para o Estado, que independentemente do regime político ou da forma de organização em que se integra, o certo é que, sempre precisa de cobrir as despesas com as diversas necessidades públicas ou colectivas que prossegue.

Importa sublinhar que esta actividade, que envolve interesses da colectividade e o exercício do poder político de autoridade pública, é regida por princípios e mecanismos jurídicos próprios.

Na ordem jurídica moçambicana, nos anos pós-independência nacional, proclamada no dia 25 de Junho de 1975, a actividade financeira do Estado foi regida, fundamentalmente, por dois instrumentos jurídicos, designadamente, o Regulamento de Fazenda de 1901 e o Regulamento de Contabilidade Pública de 1881, resultado da herança colonial.

Esta realidade foi ultrapassada no ano de 2002, na sequência da revogação daquela legislação e aprovação de um novo quadro legal que introduziu modelos mais adequados às necessidades de Moçambique, em toda a esfera económica, política e social do País.

Actualmente, e conforme referência anterior, no País vigora a Lei do SISTAFE, uma Lei aprovada no ano de 2020, cuja análise se reserva para um momento posterior da presente dissertação.

Como se pode notar do que ficou atrás registado, em Moçambique a actividade financeira do Estado conheceu momentos distintos. O primeiro, conforme se referiu

²⁰ TEIXEIRA, ob.cit. pág. 5.

²¹ WATY, ob.cit., pág. 23.

anteriormente, verificou-se a partir do ano de 1975 até ao ano de 2002, período em que vigorou a legislação transitada da era colonial para um Moçambique independente. Por se tratar de herança colonial portuguesa, fica claro que a legislação tinha sido elaborada num contexto jurídico, político, económico e social diferente, pelo que se impunha a sua mudança.

Com efeito, em razão do sistema político económico socialista vigente no pós-independência, o Estado intervinha, de forma permanente, na realização da actividade financeira. Esta situação alterou-se com a transição para o sistema de economia de mercado, caracterizada pela liberdade e livre concorrência, em que o Estado passou a ser regulador.

O segundo momento começou com a aprovação, em 2002, da Lei n.º 9/2002, de 12 de Fevereiro, a primeira Lei da Administração Financeira do Estado em Moçambique.

3. Administração Pública e Sector Público

Compreender a realidade da gestão das finanças públicas acarreta, necessariamente, abordar não somente matérias atinentes às finanças públicas, mas também, *inter allia*, as referentes à Administração Pública e ao Sector Público.

Reportando a figura da Administração Pública, Chiavenato debruça-se sobre a palavra *administração* e indica que a mesma tem origem no *latim ad* (direcção, tendência para) e *minister* (subordinado ou obediência) e significa a realização de uma função abaixo do comando de outrem, isto é a prestação de serviço a alguém²².

Para Freitas do Amaral, quando se fala da Administração Pública, tem-se presente todo um conjunto de necessidades colectivas, cuja satisfação é assumida como tarefa fundamental pela colectividade, através de serviços por esta organizados e mantidos²³.

O autor define a Administração Pública²⁴ como sistema de órgãos, serviços e agentes do Estado, e de demais pessoas colectivas públicas, que asseguram em nome da colectividade a satisfação regular e contínua das necessidades colectivas de segurança, cultura e bem-estar²⁵.

Seguindo a mesma linha, a Estratégia da Reforma e Desenvolvimento da Administração Pública de Moçambique-2012-2025 (ERDAP) define a Administração Pública

²² CHIAVENATO, Idalberto. 2014. Teoria Geral da Administração: Abordagens prescritivas e normativas, 7ª Edição, Vol. 1. Editora Manole, pág. 17.

²³ FREITAS DO AMARAL, Diogo, ob. cit., pág. 29.

²⁴ A expressão administração pública pode ser empregue em dois sentidos, nomeadamente no sentido orgânico, quando se se refere à organização administrativa, e, no sentido material, quando se se alude à actividade administrativa.

²⁵ Ibidem, pág. 36.

como o conjunto de órgãos, serviços e funcionários e agentes do Estado, assim como das demais pessoas colectivas públicas que asseguram a prestação de serviços públicos ao cidadão²⁶.

Neste quadro, pode-se afirmar que o Estado ergue o Governo como o mais importante órgão administrativo do País e a principal entidade, de entre as que integram a Administração Pública; os ministérios, as direcções-gerais e repartições públicas, como serviços da maior relevância no panorama administrativo; e os funcionários, o maior corpo de elementos humanos ao serviço da administração.

O objectivo principal da Administração Pública, segundo Matias-Pereira, é a promoção da pessoa humana e do seu desenvolvimento integral em liberdade que, para isso, deve actuar de maneira efectiva, para viabilizar e garantir os direitos do cidadão, que estão consagrados na Constituição²⁷.

Em Moçambique a Administração Pública, tal como foi definida, é um conjunto de entidades e organismos, direcções, departamentos e serviços, funcionários e agentes do Estado que, segundo dados estatísticos fornecidos pelo Ministério da Administração Estatal e Função Pública até o ano de 2021, comportava 370.962 funcionários e agentes do Estado²⁸, distribuídos pela Administração Pública Central, concentrada na Cidade Maputo, e pela Administração Pública Local, que se encontram afectos às capitais provinciais e distritais²⁹.

De acordo com a ERDAP³⁰ a Administração Pública moçambicana é consequência, também, do processo de reforma³¹ iniciado em 2001 com o lançamento, pelo Governo, da Estratégia Global da Reforma do Sector Público (EGRSP), que procurou orientar as instituições públicas para a melhoria da qualidade dos seus serviços e respostas do Estado à sociedade, visando obter uma cultura pública direccionada para a integridade, transparência, eficiência e eficácia.

Ainda segundo a ERDAP, o SISTAFE e a sua aplicação electrónica são resultado da implementação da EGRSP, cuja aplicação foi preponderante para a melhoria da transparência das contas públicas, celeridade da execução do Orçamento de Estado e para a melhoria da sua gestão.

²⁶ Estratégia da Reforma e Desenvolvimento da Administração Pública de Moçambique -2012-2025, pág. 18.

²⁷ MATIAS-PEREIRA, ob.cit. pág. 9.

²⁸ De acordo com informação cedida pela Secretária Permanente do Ministério da Administração Estatal e Função Pública, por ofício n.º 109/MAEFP/GM/DTSID/2022, de 4 de Julho de 2022.

²⁹ Estratégia da Reforma e Desenvolvimento da Administração Pública de Moçambique, pág. 24.

³⁰ Ibidem, pág. 19.

³¹ Comportou duas fases, a primeira, de 2001-2005 e, a segunda, de 2006-2011.

É uma visão perfilhada na presente dissertação. Efectivamente, a introdução do SISTAFE em Moçambique, em 2002, com a aprovação da Lei n.º 9/2002, de 12 de Fevereiro, representou um avanço na modernização da Administração Financeira do Estado e no fortalecimento do controlo da gestão dos recursos públicos.

Todavia, considerando que a Administração Pública deve, rigorosamente, servir aos fins para os quais o Estado foi criado, evidencia-se a necessidade de permanente controlo dos dinheiros públicos, e sobre toda e qualquer actividade financeira pública.

A outra figura trazida neste trabalho é o sector público administrativo que, segundo Sousa Franco, não se identifica com a Administração Pública, definindo-o como conjunto das actividades económicas de qualquer natureza, exercidas pelas entidades públicas, designadamente Estado, associações e instituições públicas, quer assentes na representatividade e na descentralização democrática, quer resultantes da funcionalidade-tecnocrática e da desconcentração por eficiência³².

Sucedem, porém, que nas finanças públicas contemporâneas, a actividade financeira não é exclusiva do Estado central, podendo ocorrer, também, em serviços públicos, como os institutos públicos³³, dotados de poderes financeiros meramente administrativos, que são criados à guisa do princípio da desconcentração³⁴ da actividade administrativa, na sua componente financeira.

No mesmo diapasão, o Estado pode, também, criar empresas destinadas a realizar actividades produtivas que operam segundo as regras do mercado, de acordo com um quadro legislativo específico do Sector Empresarial do Estado³⁵.

A actividade financeira pública pode, ainda, verificar-se nos entes públicos criados pelo Estado por via da descentralização político-territorial, por exemplo, as autarquias locais, uma vez que, são geradoras das finanças locais³⁶.

Neste sentido, depreende-se que o sector público divide-se em dois grandes blocos, a saber, sector público Administrativo e o sector público Empresarial³⁷.

³² SOUSA FRANCO, António L. 2012. Finanças Públicas e Direito Financeiro, Vol. I e II, 4ª Edição. Coimbra Almedina, pág. 143 e 144.

³³ CF. SOUSA, Domingos Pereira, 1992. Finanças Públicas. Lisboa: Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, pág. 31, os institutos e fundos públicos são caracterizados por terem autonomia financeira, ou seja por terem direito de organizarem orçamento próprio e de possuírem receitas próprias, pelo menos no que respeita à parte dos recursos.

³⁴ Na perspectiva de SOUSA FRANCO, ob.cit, pág. 143, apesar de o Estado constituir o núcleo essencial do sector público, é cada vez mais importante o peso e o número de entidades públicas alheias ao Estado e que dele não são mera emanção tecnicamente desconcentrada. Acresce que, actualmente, há uma tendência para descentralizar radicalmente as decisões do sector público.

³⁵ AZEVEDO, Maria Eduarda. 2018. Manual de Finanças Públicas e Direito Financeiro. Lisboa: *Quid Juris* Sociedade Editora, 2018, pág. 17.

³⁶ *Ibidem*, pág. 17.

Da análise feita até esta parte, conclui-se que o Sector Público moçambicano é composto pela Administração Pública e pelo Sector empresarial do Estado. Este entendimento encontra amparo no relatório do Instituto Nacional de Estatística, segundo o qual, o Sector Público em Moçambique é composto, por um lado, pela Administração Pública (Administração Central, Administração Local e Fundos de Segurança Social) e, por outro, pelas Sociedades Públicas (sociedade não financeiras públicas e sociedade financeiras públicas, incluindo, nestas últimas, o Banco Central, sociedades de seguros, fundos de pensões e outras sociedades de depósito, excepto o Banco Central)³⁸.

Saliente-se que, em Moçambique, a actividade financeira pública desenvolvida pelos órgãos e instituições da administração directa do Estado, institutos e fundos públicos, fundações públicas e empresas públicas, órgãos de governação descentralizada, provincial e distrital e as autarquias locais, entre outros, é regida pela Lei do SISTAFE, conforme se alcança do disposto no artigo 3.

4. Meios de financiamento do Estado

Não é excessivo repetir que, para o Estado fazer despesas, necessita de meios para as financiar. A este propósito, Domingos de Sousa afirma que os meios que financiam a produção dos bens públicos ao Estado são as receitas públicas, nomeadamente, as patrimoniais, as tributárias e as creditícias³⁹.

Trata-se de uma posição doutrinal com visão ampla e que abarca todas as modalidades de meios de financiamento público. Tal como se disse, compreende as receitas patrimoniais, que, segundo José Ribeiro, são os preços que o Estado recebe dos bens que produz e vende, ou dos lucros e juros resultantes da administração do património do seu domínio privado⁴⁰.

Compreende, ainda, as receitas tributárias, aquelas que são impostas por lei ao cidadão, também conhecidas como coactivas. Para Domingos Sousa, o seu aparecimento

³⁷ Para WATY, Teodoro Andrade. 2011. Direito Financeiro e Finanças Públicas, W &W Editora, Limitada, pág. 17, o Sector empresarial do Estado é uma estrutura guiada por um critério económico-financeiro.

³⁸ Instituto Nacional de Estatística, O Sector Público em Moçambique: conceito e âmbito, 2021, pág.19.

³⁹ SOUSA, ob. cit. pág. 46.

⁴⁰ RIBEIRO, passim, pág. 29 e 30.

deve-se, essencialmente, à insuficiência das receitas patrimoniais e englobam os impostos⁴¹, as taxas e as contribuições especiais⁴².

Neste particular dos impostos, Sousa Franco assinala que o recurso à coacção é a forma mais formal de financiar a provisão pública de bens, onde a imposição a todos os cidadãos, segundo critérios diversos, de um sacrifício patrimonial para financiar os bens, de que, em princípio, todos podem beneficiar. Acresce que é o modo típico de obter recursos, que é acessível apenas ao Estado e a outras entidades públicas⁴³.

Em Moçambique, o Estado, no prosseguimento das suas funções, para se financiar, recorre às receitas públicas, tais como as patrimoniais, as tributárias e as creditícias, elaborando, para o efeito, uma previsão de receitas e despesas para um período de tempo considerado (orçamento).

A Lei do SISTAFE conduz a este entendimento ao estabelecer que o *Plano Económico e Social e Orçamento do Estado define os principais objectivos económicos e sociais e de política financeira do Estado, identifica a previsão das receitas a arrecadar, as acções e os recursos necessários para a implementação do Programa e Plano, num horizonte temporal de um ano*⁴⁴.

Em conformidade com a mesma Lei, as receitas públicas são consideradas todos os recursos monetários ou em espécie, podendo ser de qualquer fonte ou natureza, colocados à disposição do Estado, com ressalva daqueles em que o Estado seja mero depositário temporário⁴⁵.

Tendo em conta a similitude a este respeito, entre a ordem jurídica moçambicana e a doutrina, não restam dúvidas que a Lei do SISTAFE perfilha aquela posição doutrinal defendida, entre outros, por Domingos de Sousa e José Ribeiro.

⁴¹ Para SOUSA, *Ibidem*, pág. 47, os impostos constituem a receita pública de maior relevo e podem definir-se como prestações coactivas unilaterais, sem fins de punição, que são impostos aos indivíduos em relação aos quais se verificam certos pressupostos, previstos na lei e que exprimem determinadas situações de riqueza. As taxas são prestações do mesmo tipo que os impostos, diferenciando-se destes, porque implica contrapartida a quem as paga. Por sua vez, as contribuições especiais resultam por exemplo, da valorização de terrenos provocados por iniciativas estaduais.

⁴² SOUSA, *ob.cit.* pág. 47.

⁴³ SOUSA FRANCO, *ob.cit.*, pág. 38.

⁴⁴ Cf. artigo 16, n.º 1 da Lei n.º 14/2020, de 23 de Dezembro.

⁴⁵ Cf. artigo 26, n.º 1, da Lei n.º 14/2020, de 23 de Dezembro.

5. Finanças públicas e finanças privadas

Convém realçar que, no tratamento do conceito de finanças públicas, se faça distinção deste com outro, designadamente, finanças privadas. A distinção entre ambas reside no facto de, nas finanças privadas, serem as receitas que determinam as despesas, e nas finanças públicas as receitas e despesas são fixadas em ordem aos fins que o Estado pretende atingir⁴⁶.

A distinção reside, também, no facto de, nas finanças públicas, o principal⁴⁷ meio de financiamento das despesas serem os impostos⁴⁸, enquanto nas finanças privadas são os preços recebidos em troca dos bens que se produzem.

A outra distinção, não menos importante, é que as finanças públicas propõem-se à satisfação das necessidades colectivas, enquanto as privadas perseguem a obtenção de lucros.

Se, por um lado, é importante conhecer a conceituação de finanças públicas, por outro, é igualmente, relevante ter ciência dos objectivos que a disciplina preconiza.

Para José Ribeiro, as finanças públicas visam estudar a aquisição e utilização de meios financeiros pelas colectividades públicas, dotadas, em maior ou menor grau, de supremacia ou poder de império: o Estado, e, a título derivado, as autarquias⁴⁹.

Já Teodoro Waty, tomando uma posição unânime, afirma que o objectivo das finanças públicas abrange o estudo de todos os aspectos que envolvem a utilização, pelo sector público, de recursos económicos, tendo em vista alcançar adequados níveis de emprego, crescimento, desenvolvimento e de distribuição de rendimento, através de bens ou da prestação de serviços⁵⁰.

Face ao tema do presente trabalho, a tipologia que melhor se enquadra é a das finanças públicas, por ser por essa via que o Estado cumpre com as suas funções de promover o bem-estar social, realizando gastos que são custeados pela receita pública.

⁴⁶ Cf. SOUSA, ob. cit. pág. 24.

⁴⁷ Do ponto de vista financeiro, as três espécies de receitas do Estado são: preços, empréstimos e impostos.

⁴⁸ O Estado goza do poder de império, constringe os cidadãos a contribuir, para a satisfação das necessidades colectivas.

⁴⁹ RIBEIRO, ob. cit., pág. 18.

⁵⁰ WATY, ob. cit., pág. 19.

CAPÍTULO II

SISTEMA DA ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA DO ESTADO EM MOÇAMBIQUE

1. Evolução histórica

A administração financeira do Estado é uma matéria em constante transformação, e em Moçambique é influenciada por vários modelos de gestão dos recursos públicos e pela reacção do Direito aos casos de fraudes e desvios de fundo do Estado.

Os dois processos de reformas legislativas que ocorreram no ordenamento jurídico moçambicano, a partir da segunda década após independência nacional, assim como no ano 2020, afiguram-se, particularmente, relevantes para se compreender a evolução histórica da administração financeira do Estado.

Tal como se referiu anteriormente, após a independência nacional, em 1975, a administração financeira do Estado em Moçambique foi inicialmente regida pela legislação transitada do período colonial, sobretudo, pelo Regulamento de Fazenda, que datava de 1901, e pelo Regulamento de Contabilidade Pública, que datava de 1881.

Até à década de 1990, as finanças públicas em Moçambique assentavam em normas legais com mais de um século, resultado da herança colonial. Os métodos de trabalho eram rudimentares, o sistema, maioritariamente manual e lento, evidenciava incapacidade de cobrir e tratar contabilística e financeiramente mais de um terço de todos os recursos públicos aplicados em órgãos e instituições do Estado⁵¹.

Nesse período, começaram a aparecer sinais de que a legislação e os modelos de gestão em vigor estavam desajustados da realidade vivida no País.

Entrementes, as reformas introduzidas no plano da política económica e social, decorrentes do Programa de Reabilitação Económica (PRE) em 1987, sob a égide do Fundo Monetário Internacional e do Banco Mundial, e o novo enquadramento legal que se desenhou em Moçambique a partir dos anos 90, impuseram mudanças, com vista à introdução, em toda

⁵¹ CALDEIRA, Sal, ob. cit., pág. 2.

a esfera económica, política e social do País de modelos de gestão mais adequados às necessidades daí decorrentes⁵².

Foi assim que, sob o impulso do Programa de Reforma Global do Sector Público formalmente lançado pelo Governo de Moçambique em 1999, o então Ministério das Finanças deu início ao primeiro processo de reformas substanciais na gestão das finanças públicas, que incluíram a aprovação de nova legislação e o desenvolvimento de aplicações informáticas de suporte à sua implementação⁵³.

Correspondeu, de facto, a uma viragem justificada pela influência de boas práticas internacionais. Deste modo, assistiu-se a uma clara transformação, no sentido de aperfeiçoamento da legislação sobre a administração financeira do Estado.

Aliás, esta perspectiva é alicerçada pela *Visão das Finanças Públicas*, donde se alcança que as reformas tinham como objectivo melhorar os serviços prestados nos vários domínios, como seja o sistema de programação e execução orçamental, impostos e contabilidade pública⁵⁴.

Como resultado deste primeiro processo de reformas profundas nas finanças públicas, em 2002 foi aprovada a Lei n.º 9/2002, de 12 de Fevereiro, que introduziu, no ordenamento jurídico, o novo modelo de Administração Financeira do Estado em Moçambique, abreviadamente designado por SISTAFE. Esta Lei foi regulamentada pelo Decreto n.º 23/2004, de 20 de Agosto⁵⁵, cuja análise se exclui do presente trabalho, por razões de delimitação do tema.

Sublinha-se que através da Lei n.º 9/2002, de 12 de Fevereiro, foram estabelecidos, de forma global e consistente, os princípios, mecanismos de controlo e normas gerais de um sistema integrado de administração financeira dos órgãos e instituições do Estado.

Nesse contexto, o legislador fez constar no artigo 4 da referida Lei n.º 9/2002, de 12 de Fevereiro, 5 (cinco) princípios fundamentais do SISTAFE, designadamente, a regularidade financeira, legalidade, economicidade, eficiência e eficácia.

Ressalta deste citado dispositivo legal, a omissão de matérias relevantes para a boa gestão dos recursos públicos, tais como o princípio fundamental da segregação de funções, destinado a reduzir as oportunidades que permitem a qualquer pessoa estar em posição de

⁵² CALDEIRA, Sal, Advogados e Consultores, Lda, a Reforma do Sistema de Administração Financeira do Estado, pág. 2, <https://Salcaldeira.com>, consulta efectuada no dia 7/6/2022.

⁵³ *Ibidem*, pág. 27.

⁵⁴ *Visão das Finanças Públicas: 2011-2025*, ob.cit., pág. 11.

⁵⁵ Posteriormente, revogado pelo Decreto n.º 26/2021, de 3 de Maio.

perpetrar e de ocultar desvios de fundos do Estado ou fraudes no decurso normal das suas funções.

Observa-se, também, a falta de previsão do princípio da responsabilidade, do qual se extrai a obrigação da não assunção de actos contrários a lei.

Além disso, o controlo interno, à luz da Lei n.º 9/2002, de 12 de Fevereiro, não só se resumia à verificação da aplicação dos procedimentos estabelecidos e do cumprimento dos princípios fundamentais, conforme se constata do seu artigo 63, como, também, não visava o apuramento, a título de exemplo, dos actos e dos factos ilegais ou irregulares praticados por gestores públicos na utilização dos recursos públicos postos à disposição dos órgãos e instituições do Estado.

O entendimento é o de que, apesar da Lei n.º 9/2002, de 12 de Fevereiro, ter introduzido grandes transformações no ordenamento jurídico moçambicano, no que respeita à administração financeira do Estado, aquela pecava por estas omissões.

Perante estas e outras deficiências legais, não menos importantes, em 2020 iniciou-se o segundo processo de reforma legislativa, cujo objectivo era o de tornar o sistema de administração financeira do Estado, ainda mais abrangente e eficaz, no controlo e na gestão do erário público.

O processo de revisão, em alusão, culminou com a aprovação, no mesmo ano de 2020, da Lei n.º 14/2020, de 23 de Dezembro que, por sua vez, revogou, decorridos cerca de 18 anos, a Lei n.º 9/2002, de 12 de Fevereiro, com excepção do n.º 1 do artigo 1, relativo à criação do SISTAFE.

Face a este cenário, poder-se-ia dizer que a argumentação projectada pelo legislador, estabelecer, de forma global e consistente, os princípios, mecanismos de controlo e normas gerais de um sistema integrado de administração financeira dos órgãos e instituições do Estado, perdeu o seu valor jurídico, com a revogação da Lei n.º 9/2002, de 12 de Fevereiro.

O entendimento é diferente. É verdade que a Lei em alusão, como já se fez referência no presente trabalho, foi revogada. Contudo, reconhece-se que aqueles argumentos do legislador prevaleceram e, de uma forma geral, encontram-se reflectidos na Lei n.º 14/2020, de 23 de Dezembro, Lei do SISTAFE.

Neste quadro, exemplificando, a questão dos princípios fundamentais do SISTAFE foi retomada na Lei vigente e a sua previsão consta no artigo 5. Com efeito, apresenta-se com inovações quando comparado com o artigo 5 da Lei n.º 9/2002, de 12 de Fevereiro, esta a anterior Lei do SISTAFE.

Os princípios fundamentais foram incrementados, tendo passado dos anteriores 5 (cinco), na anterior Lei, para 10, na actual Lei, dos quais se destaca, para efeitos do presente trabalho, o princípio da segregação de funções.

Importa também referir que a Lei n.º 14/2020, de 23 de Dezembro, passou a integrar a Auditoria Interna como um dos subsistemas do SISTAFE, em substituição do controlo interno. Tipificou infracções financeiras e fraudes e estabeleceu para os servidores públicos o correspondente regime sancionatório.

A par das alterações legislativas mencionadas, existem outras, dignas de realce no presente trabalho.

A nova Lei tem como objecto, diferentemente da anterior, os princípios e normas de organização e funcionamento do SISTAFE. O seu âmbito, como resulta do artigo 3, são os órgãos e instituições do Estado e entidades descentralizadas. Constata-se que o mesmo sofreu um alargamento, tendo passado a integrar, também, os órgãos de governação descentralizada provincial e distrital e as autarquias locais.

Acresce que a nova Lei substitui o subsistema do Orçamento do Estado, pelo subsistema de Planificação e Orçamentação, período a partir do qual o Plano e o Orçamento passaram a ser elaborados e apresentados num único documento integrado.

Nota-se que a Lei nova também introduziu, pela primeira vez, o subsistema de Monitoria e Avaliação.

Com efeito, tal como sucedeu com a Lei n.º 9/2002, de 12 de Fevereiro, a Lei do SISTAFE vigente também foi regulamentada. O Regulamento foi aprovado no ano de 2021, através do Decreto n.º 26/2021, de 3 de Maio, (doravante Regulamento da Lei do SISTAFE) que estabelece as regras e os procedimentos para o funcionamento do Sistema de Administração Financeira do Estado, que se aplica aos órgãos e instituições do Estado, incluindo a sua representação no estrangeiro.

O instrumento jurídico aborda, entre outras, matérias atinentes à estrutura do sistema informático do SISTAFE, a auditoria interna, a segurança e o controlo de acesso. Na óptica deste Regulamento, o utilizador que opera o sistema informático do SISTAFE, pode ter vários perfis de operação, desde que observe o princípio da segregação de funções.

Convém, ainda, referir que o referido Regulamento prevê a excepção à observância do princípio de segregação de funções, às Unidades Gestoras Executoras que não tenham mais de cinco funcionários ou agentes do Estado para a utilização do sistema informático do SISTAFE.

De todo o exposto, resulta que as reformas legislativas havidas na administração financeira do Estado, na ordem jurídica moçambicana, visam a busca de uma estrutura orçamental pública, em que as normas jurídicas estão alinhadas a uma nova lei, elaborada de acordo com as boas práticas internacionais de controlo dos recursos públicos.

2. Organização e funcionamento do SISTAFE

Para melhor compreensão do tema, é relevante abordar, ainda que de forma sucinta, a matéria sobre a organização e funcionamento do SISTAFE.

Em 2020, quando a Lei n.º 14/2020, de 23 de Dezembro, foi aprovada, previu a organização do SISTAFE, tendo sido estabelecido que é composto por um conjunto de órgãos e instituições do Estado e entidades descentralizadas, subsistemas, normas e procedimentos administrativos⁵⁶.

Em boa verdade, é sobre este conjunto que recai a responsabilidade de, entre outras acções, tornar possível a obtenção da receita e a realização da despesa, sob a coordenação do ministério que superintende as áreas da planificação e das finanças.

Para o efeito, integram a estrutura do SISTAFE seis (6) áreas ou subsistemas, nomeadamente Planificação e Orçamentação; Contabilidade Pública; Tesouro Público; Património do Estado; Monitoria e Avaliação e Auditoria Interna, cujas competências estão devidamente previstas na Lei, mas que, por uma questão de limitação de espaço, não serão para aqui trazidas.

É através destes subsistemas que, de forma padronizada, são instruídas as actividades a serem executadas na gestão das finanças públicas.

Com efeito, para garantir a transparência e o controlo necessários para boa gestão das finanças públicas, o Regulamento n.º 26/2021, de 3 de Maio, nos termos do n.º 2 do artigo 122, prevê, também, a observância do princípio da segregação de funções em todos os procedimentos, em linha com o estatuído no artigo 5 da Lei n.º 14/2020, de 23 de Dezembro, Lei do SISTAFE.

Já no que concerne à operacionalização do SISTAFE, assistiu-se à criação de um sistema informático, tecnicamente designado por e-SISTAFE e, a nível das autarquias locais

⁵⁶ Cf. estabelece o n.º 1 do artigo 7 da Lei n.º 14/2020, de 13 de Dezembro.

por e-SISTAFE Autárquico, conforme se alcança do artigo 203 do já citado Regulamento n.º 26/2021, de 3 de Maio.

O e-SISTAFE está estruturado em duas componentes, sendo uma relativa as funcionalidades e outra aos módulos, integrando, no caso da última, a Planificação e Orçamentação; a Execução do Plano Económico e Social e Orçamento do Estado; a Gestão do Investimento Público; a Gestão do Património do Estado; a Gestão da Folha de Pagamento; a Gestão da Dívida Pública; a Gestão de Financiamento; a Recolha de Receita; a Gestão de Informações; a Administração das Auditorias Internas e a Administração do Sistema⁵⁷.

O sistema informático passou, assim, a acolher os procedimentos de gestão das finanças públicas realizados no SISTAFE. Do n.º 1 do artigo 205 do Regulamento n.º 26/2021, de 3 de Maio, se destaca a ideia de base de que, para operar o e-SISTAFE, exige-se a qualidade de funcionário ou agente do Estado, ou ainda de colaborador com vínculo laboral com um órgão ou instituição do Estado ou entidade descentralizada, recaindo sobre o mesmo a designação de utilizador.

Desta forma, na base do espírito do legislador, o vínculo laboral entra como pressuposto mais importante para ser utilizador do SISTAFE, exercendo a função de filtro para o exercício desta função.

Assinala-se que os utilizadores só podem ser cadastrados no e-SISTAFE de um único órgão, instituição do Estado ou entidade descentralizada.

Ao lado disso, a prioridade na conservação de informação sobre a realização da despesa levou ao desenvolvimento de funcionalidades no e-SISTAFE para o registo de actividades realizadas pelos utilizadores, com indicação de quem foi o utilizador, data, horário, transacção solicitada, terminal de acesso e, se ela foi bem-sucedida ou não.

O prazo para a sua conservação e disponibilidade no e-SISTAFE, em face da previsão legal constante dos n.ºs 5 e 7 do artigo 206 do Regulamento n.º 26/2021, de 3 de maio, é de cinco (5) anos em tempo real e para os anos subsequentes, por solicitação à entidade gestora.

De sublinhar que a intenção do legislador, com a criação do e-SISTAFE, foi a de construir uma estrutura indispensável para assegurar a concretização do SISTAFE, tornando-a numa base imprescindível para a prática de actos de gestão dos recursos públicos e prevenção de desvios de fundos e de fraudes.

⁵⁷ Cf. artigo 204 do Regulamento n.º 26/2021, de 3 de Maio.

As informações colhidas⁵⁸ no Centro de Desenvolvimento de Sistemas de Informação de Finanças, IP (CEDSIF,IP), indicam que até ao final do primeiro trimestre de 2022, o e-SISTAFE encontrava-se disponível e operacional em 2.117 órgãos e instituições do Estado, dos 2.303 existentes (nível central e local), o que corresponde a 92% de cobertura e instalado nos 154 distritos existentes no País.

3. Plano Económico e Social e Orçamento do Estado

O facto de a Lei n.º 14/2020, de 23 de dezembro, considerar o Plano Económico e Social e Orçamento do Estado (adiante PESOE) um instrumento de Planificação e Orçamentação do SISTAFE, que define os principais objectivos económicos e sociais e de política financeira do Estado, justifica trazer a sua abordagem no presente trabalho, ainda que de forma breve.

Justifica, também, o facto de ser no PESOE onde é identificada a previsão das receitas a arrecadar, as acções e os recursos necessários para a implementação das despesas vertidas no Programa e Plano, por um período de um ano⁵⁹.

Na sequência da implementação da Lei do SISTAFE, em 2021, ano que integra o período objecto de estudo no presente trabalho, foi aprovada a Lei n.º 6/2021, de 30 de Dezembro respeitante ao PESOE.

Era o início de uma nova etapa, em que o Plano Económico e Social e o Orçamento do Estado⁶⁰ passaram, com carácter inovador, a ser apresentados de forma integrada num único instrumento jurídico (PESOE), conforme a previsão do artigo 19 da Lei n.º 14/2020, de 23 de Dezembro.

Trata-se de uma Lei, cujo preâmbulo apresenta os objectivos que resultam da transposição parcial do já mencionado artigo 19, sendo que as omissões dela decorrentes são supridas observando-se a Lei n.º 14/2020, de 23 de Dezembro, representando-se, deste modo, o quadro fundamental do PESOE.

⁵⁸ Informação colhida no mês de Abril de 2022.

⁵⁹ Cf. n.º 1 do artigo 19 da Lei n.º 14/2020, de 23 de Dezembro.

⁶⁰ Segundo WATY, ob.cit., pág 109, o orçamento é uma peça de planeamento sobre qual o gestor depositará as suas intenções buscando a realização das suas acções e programas de Governo, cuja concretização **se** faz necessário para o profundo conhecimento das receitas a arrecadar.

Importa salientar que, a sua existência é sustentada, pelos artigos 128, 129 e 130 da CRM, nos termos do qual as propostas do Plano Económico e Social e o Orçamento do Estado devem ser elaboradas e submetidas pelo Governo à Assembleia da República.

Todavia, dos artigos 1 da Lei do PESOE e 19 da Lei do SISTAFE, assim como dos artigos 128, 129 e 130 da CRM, depreende-se que, enquanto os dois primeiros se referem ao PESOE, a CRM prevê a existência de dois instrumentos distintos, nomeadamente, o Plano Económico e Social e o Orçamento do Estado.

Sobre a matéria, diga-se, de passagem, que, embora se constate esta dualidade no tratamento das matérias atinentes ao Plano Económico e Social e o Orçamento do Estado, o entendimento é de que as leis *infras* não conflituam com a CRM. Na verdade, o PESOE é resultado da materialização de normas constitucionais por uma Lei ordinária.

Anote-se que esta alteração legislativa, cuja necessidade já se fazia sentir na Administração Financeira do Estado, permite assegurar a ligação do plano com o orçamento e possibilita o acompanhamento e comparação do processo de execução física e financeira das actividades ou projectos inscritos, o que não acontecia tão facilmente na vigência da anterior Lei do SISTAFE.

4. Receitas e Despesa pública

Neste ponto, trata-se de saber como o ordenamento jurídico moçambicano, no caso particular, a Lei do SISTAFE, aborda a questão da despesa pública, para cuja cobertura, o Estado procura encontrar recursos, através da actividade financeira.

Os recursos obtidos num dado período, mediante os quais o sujeito público pode cobrir as suas despesas para satisfazer as necessidades públicas, são designadas receitas públicas e, atendendo à fonte de onde provém, podem ser patrimoniais, tributárias e creditícias⁶¹.

Em conformidade com o princípio da legalidade, as receitas públicas são consagradas na Lei.

A matéria sobre a despesa pública encontra-se arrumada no Capítulo II (Subsistema do SISTAFE), Secção I (Subsistema de Planificação e Orçamentação), Subsecção III (aspectos gerais dos instrumentos da planificação e orçamentação) da Lei do SISTAFE.

⁶¹ AZEVEDO, ob. cit. pág. 253.

Segundo o artigo 27 (Despesas) da Lei do SISTAFE, a despesa é todo o dispêndio de recursos monetários ou em espécie, seja qual for a sua proveniência ou natureza, feita pelo Estado, com ressalva daqueles em que o beneficiário se encontra obrigado à sua reposição.

Ao nível da doutrina, esta definição encontra apoio em Teodoro Waty que define as despesas públicas como o encargo do Estado ou outro ente público, para aquisição de bens ou prestação de serviços susceptíveis de satisfazer necessidades públicas, ou ainda, como uma parte do Orçamento destinada ao custeio de determinado sector administrativo que cumprirá uma função ou atribuição governamental⁶².

A mesma visão é encontrada em Sousa Franco, que postula que as despesas públicas consistem no gasto de dinheiro ou no dispêndio de bens, por parte de entes públicos, para criarem ou adquirirem bens ou prestarem serviços susceptíveis de satisfazer necessidades públicas⁶³.

Todavia, para que a despesa pública seja assumida, ordenada ou realizada no e-SISTAFE, para além de se exigir a sua legalidade e estar devidamente inscrita no Plano Económico e Social e Orçamento do Estado, deve ter cabimento na correspondente verba orçamental. Trata-se de requisitos decorrentes do n.º 2 do já mencionado artigo 27 da Lei do SISTAFE.

Resulta, daqui, que o legislador moçambicano tem vindo a acentuar os mecanismos de controlo que envolvem a realização de despesas públicas, aliando-os ao princípio da legalidade, voltado para a conformidade com a lei e, particularmente, com as normas da contabilidade pública, com vista a tomar em consideração critérios de economia, eficiência e eficácia.

O condicionalismo imposto pelo legislador, o de fazer depender a realização da despesa à sua inscrição no PESOE, reforça a ideia do controlo, que deve rodear a gestão dos recursos públicos, e está em linha com o princípio da tipicidade.

Relativamente à competência para ordenar a despesa, convém sublinhar que é sobre a autoridade que superintende o órgão ou instituição do Estado que recai essa responsabilidade⁶⁴, o que remete para o problema do presente trabalho, que é o de saber se a Auditoria Interna deve reportar a esta entidade, sendo ela gestora.

⁶² WATY, ob. cit. pág. 267.

⁶³ SOUSA FRANCO, ob. cit. pág. 297.

⁶⁴ Nos termos do artigo 41 n.º 1, alínea b), do Regulamento da Lei do SISTAFE, aprovado pelo Decreto n.º 26/2021, de 3 de Maio.

Com efeito, uma vez ordenada a despesa, a sua realização observa quatro fases, nomeadamente, (1ª) fixação; (2ª) cabimentação; (3ª) liquidação e (4ª) pagamento⁶⁵, nas quais intervêm utilizadores distintos.

Diante da estrutura organizacional acima mencionada, resulta que a pretensão do legislador moçambicano foi a de consagrar o princípio da segregação de funções no processo da realização da despesa, com o objectivo de garantir, tendo como base a repartição de funções entre os utilizadores do e-SISTAFE, que não exerçam actividades incompatíveis.

A realização de despesas ilegais inscritas ou não no PESOE, assim como a falta de observância das suas fases, configura violação à Lei (por omissão ou comissão) e, por força do princípio da responsabilidade a que os utilizadores estão sujeitos, o legislador, atento, optou por fixar um quadro sancionatório na Lei do SISTAFE, e não só, com as devidas consequências jurídicas, aplicáveis aos infractores.

A tipologia da despesa pública ocupa um lugar neste estudo e a sua abordagem é trazida por se entender que agrega um valor acrescentado ao mesmo. Uma primeira distinção aparta as despesas de funcionamento e as despesas de investimento.

Autores como Sousa Franco⁶⁶, Teodoro Waty⁶⁷ e Domingos de Sousa⁶⁸ ao se pronunciarem em volta da matéria, afirmam que as despesas se distinguem quanto à natureza económica e aos efeitos que produzem. Segundo os autores, as despesas podem ser de investimento, quando efetuadas na formação de capital técnico, e de funcionamento, quando aplicadas para garantir o normal funcionamento da máquina administrativa estadual.

Uma outra tipologia fixa-se na separação entre despesas em bens e serviços e despesas de transferência. As primeiras, como assinala Maria Azevedo⁶⁹, são aquelas que asseguram a criação de utilidades, através de aquisição de bens ou serviços, despesas que criam rendimento no período em que são realizadas. As segundas, segundo a mesma autora, referem-se às que se limitam a proceder a uma redistribuição de recursos, transferindo poderes de compra para novas entidades que se situam no sector público ou no sector privado.

Constata-se ao nível do ordenamento jurídico moçambicano, que os artigos 2, n.º 2 e 7 da Lei n.º 6/2021, de 30 de Dezembro, Lei do PESOE, previam, de forma separada, as tipologias da despesa pública, designadamente de funcionamento, investimento, bens e

⁶⁵ Cf. artigo 44 do Regulamento da Lei do SISTAFE, aprovado pelo Decreto n.º 26/2021, de 3 de Maio.

⁶⁶ SOUSA FRANCO, ob. cit., pág. 2 e ss .

⁶⁷ WATY, ob. cit., pág. 279 e ss.

⁶⁸ SOUSA, passim, pág. 131 e 132.

⁶⁹ Cf, AZEVEDO, Maria Eduarda, ob.cit., pág. 280.

serviços e transferências, quantificando, discriminadamente, os montantes em moeda nacional (meticais) planificados para um período temporal de um ano.

Importa salientar que as despesas públicas, tal como as receitas, são inscritas anualmente na Lei do PESOE, mas as quantias monetárias variam em função das previsões traçadas pelo Estado moçambicano.

Desta forma, verifica-se que o quadro jurídico sobre a administração financeira do Estado moçambicano ocupa-se da despesa pública e que o processo da sua realização é estruturado de modo a garantir a separação de funções.

5. Tesouro Público

A gestão da generalidade dos recursos públicos, particularmente a arrecadação de receitas e o pagamento de despesas, pressupõe a existência de um organismo ou de serviços para o efeito.

A esse organismo ou conjunto de serviços públicos, encarregados de gerir os dinheiros públicos e outros meios de liquidez do Estado, é-lhe atribuída a designação de Tesouro Público, cujo aparecimento se verificou com a institucionalização do sistema orçamental, por razões de controlo, racionalidade e eficiência financeira⁷⁰.

Em Moçambique, é ao Ministério da Economia e Finanças, órgão central do Aparelho do Estado, que compete dirigir o processo de planificação e de superintender a gestão das finanças públicas⁷¹.

É neste Ministério onde se localiza, entre outros departamentos, gabinetes e Direcções Nacionais, a Direcção Nacional do Tesouro e Cooperação Económica e Financeira,⁷² com competências para coordenar o Subsistema do Tesouro Público, zelar pelo equilíbrio financeiro do Estado, garantir a execução das operações financeiras do Estado, dos Subsistemas e Subvenções às entidades públicas e privadas de serviço público.

À Direcção Nacional do Tesouro e Cooperação Económica e Financeira, enquanto instituição do Estado que gere recursos públicos que-lhe são atribuídos anualmente em sede da implementação do PESOE, aplica-se a Lei do SISTAFE.

⁷⁰ SOUSA FRANCO, ob. cit, pág. 440.

⁷¹ Cf. artigo 1 do Estatuto Orgânico do Ministério da Economia e Finanças, aprovado pela Resolução n.º15/2020, de 15 de Maio.

⁷² Cf. artigo 7 do Estatuto Orgânico do Ministério da Economia e Finanças, aprovado pela Resolução n.º15/2020, de 15 de Maio.

Nesse contexto, a instituição tem em funcionamento o e-SISTEFE, que é operado por utilizadores, estando estes vinculados às regras jurídicas emanadas, sobretudo, da Lei do SISTAFE, designadamente quanto ao controlo da gestão financeira do Estado, onde se incluem o controlo interno e o controlo externo, bem como os princípios da segregação de funções e da responsabilidade.

Numa outra acepção, o Tesouro Público é entendido como parte integrante do conjunto de órgãos e instituições do Estado que compreendem o SISTAFE. Neste particular, o Tesouro Público abarca normas, procedimentos, órgãos e instituições do Estado e entidades descentralizadas, que intervêm nos processos de programação, captação de recursos, gestão de meios de pagamento e gestão da dívida pública⁷³.

Nessa qualidade aquele órgão, entre outras funções, zela pelo equilíbrio financeiro; gere a Conta Única do Tesouro (CUT) e a Conta Autárquica, bem como todas as outras contas; elabora e garante o cumprimento das normas e procedimentos de controlo interno, para o alcance dos resultados programados, bem como previne práticas ineficientes, anti-éticas e anti-económicas, erros, fraudes, desvios e outras práticas inadequadas ou lesivas para o Estado⁷⁴.

A inclusão do Tesouro Público, como parte integrante da estrutura do SISTAFE, teve como um dos propósitos a melhoria dos procedimentos na gestão dos recursos públicos, face à problemática da imobilização de recursos financeiros nas contas bancárias dos órgãos e instituições do Estado durante todas as fases da despesa. Procurava-se evitar que essa actuação abrisse espaço para a prática de desvios de fundos e fraudes.

Para atingir os objectivos estabelecidos, foram desenvolvidas várias acções principais, com realce para a introdução do princípio de unidade de tesouraria, que se materializou por intermédio da concepção e implantação da CUT centralizada⁷⁵. A partir dessa altura, todos os recursos do Estado passaram a ser canalizados para essa conta, facto que reforçou o controlo das despesas previstas no PESOE⁷⁶.

Deste modo, à Direcção Nacional do Tesouro e Cooperação Económica e Financeira, na sua veste de subsistema de Tesouro Público do SISTAFE, compete um papel de relevo, considerando, sobretudo, a sua função de garantir o cumprimento das normas e

⁷³ Cf. artigo 7, n.º s 1 e 3 e artigo 52, ambos da Lei n.º 14/2020, 23 de Dezembro.

⁷⁴ Cf. artigo 53 da Lei n.º 14/2020, 23 de Dezembro.

⁷⁵ Segundo o MINISTÉRIO DA ECONOMIA E FINANÇAS. Balanço da Reforma da Administração Financeira do Estado 2002-2014 e Perspectivas para 2015 – 2019, Maputo, Novembro, 2015, pág. 34, a alteração foi introduzida inicialmente apenas na moeda nacional, em 2004 e posteriormente, em 2008, em USD (dólar americano), EUR (euro) e ZAR (rand).

⁷⁶ Ibidem, pág. 36.

procedimentos do controlo interno na administração financeira do Estado, com vista à prevenção de práticas de desvios de fundos e fraudes lesivas para o Estado.

CAPÍTULO III

MECANISMOS DE CONTROLO DE GESTÃO FINANCEIRA NO ORDENAMENTO JURÍDICO MOCAMBICANO

A viabilidade de uma lei depende da sua eficácia. Não basta a sua aprovação. É necessário que seja efectiva, no sentido de que seja aplicável; e eficaz, na perspectiva de que deve produzir os efeitos que, com a sua aprovação, se pretendia alcançar.

Neste capítulo, procura-se verificar se a Lei do SISTAFE está a produzir os efeitos jurídicos, se os objectivos preconizados estão sendo alcançados, ou se, contrariamente, algum acto ou facto paralisa ou impede a sua concretização.

Na verdade, muitos têm sido os movimentos reformistas verificados neste contexto, enquadrados, notadamente, pela necessidade de garantir ganhos de eficácia, eficiência e economicidade na gestão do dinheiro público.

Aliás, como já se referiu anteriormente, Moçambique, em alinhamento com esses movimentos, após a independência nacional, em 1975, registou reformas legais pelo menos em dois momentos distintos, orientados no sentido de reforçar os mecanismos indispensáveis para criar formas de controlo da gestão financeira adequadas à realidade do País.

Progressos assinaláveis são reportados, desde a reforma das finanças públicas iniciada em Moçambique em 1999, cujas constatações resultaram de um estudo diagnóstico realizado na década de 2000, bem como das avaliações internacionais efectuadas pelas Missões do Fundo Monetário Internacional (FMI)⁷⁷.

Nesse período, foram registadas como sucesso, entre outros, a melhoria da qualidade nos processos de gestão das finanças públicas em várias áreas, por exemplo, o controlo interno e auditoria; a progressiva abrangência e qualidade da elaboração e execução orçamentais; a transparência crescente na gestão e uso de recursos do erário público⁷⁸.

Fica patente que o Estado moçambicano assumiu o papel importante de ajustar a gestão dos recursos públicos às normas ético-jurídicas que a enquadram, nas quais integram, também, os vários mecanismos de controlo da gestão financeira dos recursos públicos. Justifica-se, assim, saber quais são esses mecanismos e se contribuem para a eficácia da Lei do SISTAFE.

⁷⁷ Visão das Finanças Públicas; 2011-2025, ob.cit., pág. 27.

⁷⁸ *Ibidem*, pág. 28.

1. Controlo de Gestão Financeira do Estado

A actividade financeira suscita em muitos Estados modernos o aparecimento de vários mecanismos de controlo⁷⁹ de dinheiros do Estado colocados à sua disposição, no interesse da colectividade, as quais incidem sobre instituições públicas.

Segundo Sousa Franco⁸⁰ o controlo de gestão financeira ou controlo financeiro tem, principalmente, duas ordens de fundamento. A primeira diz respeito aos fundamentos jurídico-políticos, onde se procura assegurar que o Executivo se mantém dentro dos limites da lei e dos que lhe foram assinalados pelo Parlamento, através da aprovação da Lei do Orçamento. A segunda refere-se aos fundamentos económicos, em que o propósito é evitar os desperdícios e a má utilização dos recursos públicos.

Concordando com o autor, entende-se, efectivamente, que além de averiguar se o gasto dos recursos financeiros públicos é efectuado segundo às regras previstas na Lei, é crucial que se examine se o gasto público observa a legalidade e se atende, devidamente, aos interesses públicos.

Da consulta efectuada ao nível da doutrina avisada sobre a matéria,⁸¹ resulta que o controlo da gestão financeira pode ocorrer tendo, como base, duas vertentes distintas, designadamente, quanto à sua amplitude e à sua natureza. A primeira vertente respeita ao controlo orçamental, quando se restringe às despesas orçamentadas, no sentido de que não podem extrapolar os limites determinados. A segunda tem em vista o controlo administrativo, jurisdicional e político.

Da consulta, compreende-se, ainda, que o controlo da gestão financeira pode assumir a forma de fiscalização (ou inspecção), quando um órgão ou entidade pratica os actos necessários para prevenir, apurar ou corrigir erros ou irregularidades da execução orçamental e a ajustar aos objectivos, ou de responsabilização, quando o objectivo é o apuramento de eventuais erros ou irregularidades, quer para ilibar as entidades controladas, quer para promover a respectiva efectivação das formas de responsabilidade que ocorram.

⁷⁹ Segundo CHIAVENATO, ob.cit., pág. 322, a expressão assume vários significados, destacando-se, o controlo, como função restritiva e coercitiva (no sentido de coibir ou limitar certos tipos de desvios indesejáveis ou de comportamentos não aceites); o controlo, como um sistema automático de regulação (no sentido de manter automaticamente um grau constante de fluxo e de funcionamento de um sistema); e o controlo, como função administrativa, como planificação, organização e direcção.

⁸⁰ SOUSA FRANCO, ob.cit., pág. 453.

⁸¹ Ibidem, pág. 434.

No concernente à fiscalização, retira-se que existem vários tipos, dentre os quais destacam-se “a priori” e “a posteriori” (critério do momento da execução orçamental em que a fiscalização é exercida); fiscalização administrativa, jurisdicional ou política (atendendo-se ao agente encarregado da fiscalização); fiscalização material e económica (quanto ao tipo de controlo); controlo interno e controlo externo (consoante o controlo é efectuado dentro ou fora da instituição).

No ordenamento jurídico moçambicano, a matéria atinente à fiscalização e ao controlo de gestão financeira, nas suas diversas formas, e à responsabilização, encontra-se plasmada na legislação, mormente, na Lei do SISTAFE e no Decreto n.º 60/2013, de 29 de Novembro, sobre a Inspeção-Geral de Finanças (IGF).

Com efeito, dada a extensão da matéria, e por razões de limitação do espaço, o presente trabalho apenas se debruçará relativamente à fiscalização administrativa, jurisdicional e política.

2. Fiscalização Administrativa

A fiscalização administrativa, na vertente de execução orçamental, pode ser entendida, em termos sintéticos, como sendo a que, por norma, está a cargo de funcionários, órgãos ou organismos integrados na Administração Pública, uns especializados, outros que exercem essas funções no âmbito da sua actividade normal, cujo fundamento reside em razões estritamente jurídicas e de natureza económica⁸².

A fiscalização assume a forma de autocontrolo, quando é realizada pela própria entidade responsável pela gestão e execução do orçamento,⁸³ e a forma de controlo interno quando é efectuada por órgãos especializados da Administração, através de auditorias e inspecções.

Relativamente à expressão *controlo interno*, a Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI)⁸⁴ refere que é um processo integral e

⁸² AZEVEDO, ob.cit, pág. 239.

⁸³ SOUSA FRANCO, ob.cit., pág. 456 e 457. Segundo o autor, a par deste tipo de controlo, existe, também, o controle das entidades hierarquicamente superiores e de tutela (hetero-controlo não especializado) e dos serviços da contabilidade pública, como específico controlo orçamental.

⁸⁴ De acordo com o *site* www.controleexterno.com. Acessado no dia 13 de Janeiro de 2023, INTOSAI é uma organização autónoma, independente e não-governamental. Trata-se de uma organização para a auditoria externa aos vários governos, aos quais estão associados. Desenvolve as Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores, mais conhecidas por sua sigla ISSAIs, que visam promover a realização de auditorias

dinâmico, em que estão envolvidos os gestores e demais servidores de um organismo, nos seus diversos níveis, tendo em vista avaliar os riscos e contribuir para a prossecução dos seus objectivos gerais e para o cumprimento das respectivas missões⁸⁵.

Em Moçambique, o autocontrolo vem regulado na Lei do SISTAFE e o controlo interno no Decreto n.º 60/2013, de 29 de Novembro⁸⁶, que cria a IGF. No primeiro caso, alcança-se que o controlo é realizado por organismos dentro da própria instituição pública, e no segundo pela Inspecção-Geral de Finanças (IGF), enquanto órgão com atribuições para exercer o controlo interno da Administração Financeira do Estado nos domínios orçamental, financeiro e patrimonial, que, por sua vez, tem na sua alçada o Subsistema da Auditora Interna, conforme dispõe o artigo 1 do Decreto n.º 60/2013, de 29 de Novembro⁸⁷.

Neste aspecto, constata-se que as formas de fiscalização referentes ao autocontrolo e ao controlo interno estão estabelecidas em instrumentos jurídicos distintos. Assim, a crítica que se apresenta no presente trabalho é o facto de a Lei do SISTAFE não apresentar uma sistematização das várias formas de controlo num único instrumento jurídico, estando as matérias reguladas, de forma dispersa, em vários diplomas legais, o que se afigura inadequado para o aplicador da lei, e prejudicial para o alcance dos objectivos preconizados na lei.

Um outro aspecto relacionado com a eficácia da Lei do SISTAFE prende-se com a cobertura territorial e de recursos humanos da instituição vocacionada ao controlo interno. Nos termos do artigo 5 do Decreto n.º 60/2013, de 29 de Novembro⁸⁸, o controlo interno, exercido pela IGF, abrange todos os órgãos e instituições do Estado, incluindo as missões diplomáticas e consulares ou delegações do Estado no exterior, nas autarquias locais, empresas públicas e participadas maioritariamente pelo Estado, os institutos e fundos públicos⁸⁹.

Embora aquela norma estabeleça que a IGF exerce a sua actividade em todos os órgãos e instituições do Estado e em entidades descentralizadas, na verdade, a nível

independentes e eficazes pela Entidades Superiores. Foi fundada em 1953, em Havana (Cuba) e tem a sede em Viena (Áustria).

⁸⁵ Cf. Declaração de Lima aprovada no Congresso da INTOSAI, realizado no Perú, em 1977, que consagrou os princípios fundamentais do controlo financeiro.

⁸⁶ Cria a Inspecção-Geral de Finanças e aprova o respectivo regime de actividade.

⁸⁷ Cria a Inspecção-Geral de Finanças, abreviadamente designada por IGF, e aprova o respectivo regime de actividade.

⁸⁸ Estabelece que a IGF exerce a sua actividade em todos os órgãos e instituições do Estado, nas missões diplomáticas e consulares ou delegações do Estado no exterior, nas autarquias locais, empresas públicas e participadas maioritariamente pelo Estado, nos institutos e fundos públicos.

⁸⁹ Cf. artigo 5 do Decreto n.º 60/2013, de 29 de Novembro.

territorial, cobre apenas 5 (cinco)⁹⁰ das 10 províncias existentes no País e conta com 100 (cem) auditores, estando 60 (sessenta) concentrados na Cidade de Maputo (nível central) e os restantes 40 (quarenta) distribuídos pelas delegações provinciais⁹¹.

A este respeito, entende-se que a IGF está a enfrentar dificuldades caracterizadas pela falta de capacidade de instalação nas restantes 5 (cinco) províncias do País e pelo número reduzido de recursos humanos nas províncias onde já se encontra instalada.

A deficiente eficácia da aplicação da Lei do SISTAFE reflecte-se na informação obtida do Inspector-Geral de Finanças, no dia 16 de Julho de 2022, segundo a qual a IGF realizou de 2017 a 2021, um total de 883 inspecções⁹² a igual número de instituições públicas, de um universo de cerca de 2.117 órgãos e instituições do Estado cobertos pelo SISTAFE, dos 2.303 existentes.

Como se pode depreender, os dados aqui enunciados revelam a deficiente implementação do Decreto n.º 60/2013, de 29 de Novembro, tornando-se imprescindível a cobertura territorial no País com representações da IGF e os necessários recursos humanos.

Trata-se de uma questão que apesar de não ser de natureza jurídica, reconhece-se ser a causa da existência de órgãos e instituições públicas não inspeccionados ou fiscalizados, o que pode, a coberto, ser usado como oportunidade para a prática de factos delituosos como desvios de fundos e fraudes no e-SISTAFE.

Entende-se que a Lei do SISTAFE logrará atingir os efeitos para os quais foi aprovada, designadamente, garantir a boa gestão dos recursos públicos, se a IGF, órgão com atribuições de exercer o controlo interno, tiver uma cobertura territorial nacional, com recursos humanos adequados e inspeccionar regularmente todos os órgãos e instituições do Estado que executam o PESOE.

Só assim, além de verificar o cumprimento dos princípios fundamentais e normas legais, poderá, com a sua intervenção, detectar factos de má utilização dos recursos públicos no e-SISTAFE.

Relativamente à fiscalização administrativa, cumpre tecer ainda, outras considerações.

Com a entrada em vigor da Lei do SISTAFE, o controlo interno deixou de ser entendido como sendo da responsabilidade exclusiva da IGF, e passou a ser um processo interno de cada órgão e instituição do Estado, exercício realizado através das unidades de

⁹⁰ Existem delegações nas Províncias de Niassa, Nampula, Zambézia, Sofala e Inhambane.

⁹¹ Segundo informação cedida pelo Inspector-Geral das Finanças, no dia 16 de Julho de 2022.

⁹² Sendo 232 em 2017; 152 em 2018; 146 em 2019; 150 em 2020 e 203 em 2021.

Auditoria Interna⁹³, conforme se extrai da secção VI (Subsistema de Auditoria Interna), Subsecção I (organização e competências), artigos 81 a 86 da citada Lei.

Como corolário das reformas havidas na gestão das finanças públicas moçambicanas, a Lei do SISTAFE veio estabelecer, por via da alínea f) do n.º 3 do artigo 7, o Subsistema da Auditoria Interna que, por força do disposto no artigo 3 do mesmo diploma legal, se tornou aplicável a todos os órgãos e instituições do Estado e entidades descentralizadas.

Desde então, com as competências legais reforçadas, conforme se depreende do artigo 82 da citada Lei do SISTAFE, as unidades de Auditoria Interna passaram, entre outras, a avaliar o cumprimento das normas e procedimentos de controlo interno; aferir a legalidade, eficácia e eficiência da gestão financeira e patrimonial nos órgãos e instituições do Estado e entidades descentralizadas; e apurar os actos e os factos ilegais ou irregulares praticados por gestores públicos na utilização dos recursos públicos e comunicar às entidades competentes para a tomada das providências necessárias.

Desta forma, na vertente do controlo interno, as unidades de Auditoria Interna passaram, também, a analisar a gestão e execução dos planos e orçamentos, assegurar a segregação, separação e divisão de funções; e a proceder ao controlo preventivo dos actos de gestão dos recursos públicos.

Nesta perspectiva, não restam dúvidas que as unidades de Auditoria Interna revestem-se de grande importância para os órgãos e instituições do Estado e entidades descentralizadas, não só pelo auxílio que prestam para o alcance dos seus objectivos, mas também para melhoria da eficácia dos processos de gestão e controlo dos recursos públicos e, conseqüentemente, prevenir os desvios de fundos e fraudes no e-SISTAFE.

Reforça o referido entendimento o estabelecido no n.º 2 do artigo 81 da Lei do SISTAFE, ao dispor que as unidades da Auditoria Interna devem posicionar-se e reportar num nível da estrutura organizacional, que permita conduzir as suas responsabilidades com independência.

A disposição reflecte a preocupação do legislador em salvaguardar a imparcialidade da unidade de Auditoria Interna, daí que tenha optado por fazer constar na alínea d) do n.º 1 do artigo 86 da Lei do SISTAFE, a independência como um dos princípios que rege a

⁹³ O Regulamento da Lei do SISTAFE define a Auditoria Interna como a actividade independente de avaliação objectiva e de consultoria, destinada a acrescentar valor e a melhorar as operações de uma organização.

actividade, cujo objectivo é estabelecer a imunidade da unidade de Auditoria Interna quanto às condições que ameacem a sua capacidade de exercer a sua actividade de forma imparcial.

Contudo, o legislador não determinou especificamente o nível da estrutura organizacional considerado adequado para posicionar as unidades de Auditoria Interna de modo a que cumpram as suas responsabilidades com independência, assim como não indicou o nível da entidade a quem devem reportar.

Julga-se que a omissão põe em causa os efeitos jurídicos preconizados com a institucionalização das unidades de Auditoria Interna nos órgãos e instituições do Estado e entidades descentralizadas, por limitar a independência na sua actuação.

Da pesquisa efectuada no âmbito do presente trabalho, constatou-se que, em algumas instituições públicas moçambicanas, as unidades de Auditoria Interna são hierarquicamente posicionadas num nível organizacional inferior àquele a que reportam.

É assim que, exemplificando, na Procuradoria-Geral da República (PGR), funciona a Inspeção Administrativa, conforme se extrai do n.º 4 do artigo 27 da Lei n.º 4/2017, de 18 de Janeiro⁹⁴, que, nos termos da Lei do SISTAFE, desempenha as competências da Auditoria Interna.

Segundo o Regulamento Interno da PGR, aprovado por despacho da Procuradora-Geral da República, datado de 1 de Março de 2018⁹⁵, compete a este órgão o exercício do controlo interno nos domínios administrativo, financeiro, patrimonial e de recursos humanos; realizar auditoria interna e inspeção às unidades orgânicas; emitir parecer sobre as contas de gerência; assegurar a segregação, separação e divisão de funções; proceder ao controlo preventivo dos actos de gestão dos recursos públicos, entre outras.

Por seu turno, o artigo 57 do referido Regulamento Interno estabelece que a Inspeção Administrativa funciona junto do Secretariado-Geral da Procuradoria-Geral da República e que realiza a inspeção, fiscalização e auditoria administrativas aos órgãos do Ministério Público.

O Secretariado-Geral da Procuradoria-Geral da República é o órgão permanente de Direcção, coordenação e organização das funções técnico-administrativas do Ministério Público, que integra serviços centrais nacionais, gabinetes, entre outros, e é dirigido por um Secretário-Geral, conforme se alcança do n.º 3 do artigo 56 do já citado Regulamento.

⁹⁴ Lei Orgânica do Ministério Público e o Estatuto dos Magistrados do Ministério Público, posteriormente revogada pela Lei n.º 1/2022, de 12 de Janeiro.

⁹⁵ Publicado no Boletim da República, I Série, n.º 68, de 5 de Abril de 2018, revogado pelo Regulamento Interno aprovado por despacho da Procuradora-Geral da República, datado de 23 de Setembro de 2022, publicado no Boletim da República, I Série, n.º 115, datado de 15 de Junho de 2023.

No quadro da arrumação sistemática do referido Regulamento Interno, a Inspeção Administrativa está posicionada no Capítulo VI (Aparelho Técnico Administrativo), Secção I (Secretariado-Geral), artigos 56 e seguintes.

Sublinha-se que a Lei n.º 1/2022, de 12 de Janeiro, actual Lei do Ministério Público, assim como o actual Regulamento Interno, aprovado por despacho da Procuradora-Geral da República, datado de 23 de Setembro de 2022, mantiveram o enquadramento desta unidade orgânica, no Capítulo referente ao Aparelho Técnico Administrativo.

O aspecto da arrumação sistemática dos dispositivos legais atinentes à Inspeção Administrativa revela que a posição adoptada pela PGR foi a de integrar aquele órgão no Aparelho Técnico Administrativo, que é dirigido por um Secretário-Geral, entidade que gere os recursos humanos, materiais e financeiros da instituição.

Acresce que a Lei n.º 4/2017, de 18 de Janeiro, assim como o Regulamento Interno de 2018, não prevêem a entidade a que a Inspeção Administrativa deve reportar, o que conduz ao entendimento de que fá-lo-á perante quem dirige a estrutura orgânica em que se encontra inserida, isto é, ao Secretário-Geral.

Considerando o conjunto dos instrumentos jurídicos citados, designadamente, a Lei do Ministério Público e o respectivo Regulamento interno, no que respeita ao enquadramento da Inspeção Administrativa, fica evidente a dificuldade da Inspeção Administrativa para auditar os processos de contas, cuja execução do orçamento do Estado é ordenada pelo Secretário-Geral, na qualidade de ordenador de despesas e que, simultaneamente é o superior hierárquico do Inspector.

Não se pode ignorar que o Inspector, tomado pelo temor referencial, alicerçado no dever de respeito e obediência ao superior hierárquico, pode actuar à margem do princípio da imparcialidade.

O entendimento é o de que a posição tomada pela PGR, de enquadrar a Inspeção Administrativa no Aparelho Técnico Administrativo, a quem reporta, só foi possível, porque a Lei do SISTAFE, especificamente o n.º 2 do artigo 81, é omissa quanto a este aspecto, deixando aos implementadora ampla margem de decisão.

Os objectivos preconizados pela Auditoria Interna, (Inspeção Administrativa para o caso da PGR), sobretudo, a garantia do controlo rigoroso da disciplina financeira, seriam melhor alcançados se a Inspeção estivesse colocada num nível superior ao do aparelho técnico administrativo e reportasse ao superior hierárquico de nível mais alto dentro da estrutura organizacional da instituição. Assim, no caso da PGR, a Inspeção Administrativa deveria reportar ao Procurador-Geral da República.

Efectivamente, a Auditoria Interna representa um mecanismo que reforça a capacidade interventiva da IGF, no exercício do controlo interno na administração financeira do Estado, conquanto as suas atribuições legais complementam-se e visam a conformidade legal e a regularidade financeira, bem como a eficiência e eficácia da gestão do erário público, pesem embora as deficiências legais apontadas.

Face às deficiências constatadas no estudo da legislação atinente ao SISTAFE no ordenamento jurídico moçambicano, torna-se necessária a revisão da Lei do SISTAFE, para aprimorar, como ficou demonstrado, as matérias atinentes à posição das unidades de Auditoria Interna, visando conferir-lhes a independência e a isenção necessárias para melhor conduzirem as suas responsabilidades.

3. Controlo Externo

Paralelamente ao controlo interno, importa, abordar o controlo externo. Maria Azevedo define-o como aquele que é exercido por um organismo público independente e extrínseco relativamente à entidade controlada⁹⁶.

Facilmente se depreende que o controlo externo como uma forma de fiscalização de recursos públicos que é efectuada fora da instituição pública, ao contrário do controlo interno que, como se já referiu, é uma actividade que complementa a fiscalização administrativa e é executada por órgãos que integram a estrutura de instituições da própria Administração Pública.

Ainda na lavra de Maria Azevedo, encontra-se que o controlo externo configura-se no desenvolvimento da fiscalização jurisdicional exercida tradicionalmente pelo Tribunal de Contas e na fiscalização política exercida pela Assembleia da República⁹⁷.

A posição da autora tem correspondência no ordenamento jurídico moçambicano, pois afere-se do n.º 2, do artigo 227 da CRM que cabe ao Tribunal Administrativo (TA)⁹⁸ (na

⁹⁶ AZEVEDO, ob.cit, pág. 238.

⁹⁷ Ibidem, pág. 238.

⁹⁸ A expressão “Tribunal Administrativo” aparece, pela primeira vez, na história da justiça administrativa de Moçambique, na Segunda Carta Orgânica das Colónias Portuguesas, aprovada pelo Decreto de 1 de Dezembro de 1869, reformando a Administração Pública. Por este Decreto foram estabelecidas novas regras gerais para a organização administrativa dos domínios ultramarinos. A Constituição de Novembro de 1990, alterada em Novembro de 2004 e Junho de 2018, reforçam a existência, na ordem jurídica moçambicana, do Tribunal Administrativo como órgão superior da hierarquia dos tribunais administrativos fiscais e aduaneiros, retirando a nomenclatura de “Fiscal, Aduaneiro e de Contas.

ausência de um Tribunal de Contas) o exercício do controlo jurisdicional, e o controlo político à Assembleia da República, nos termos dos artigos 129 e 130 também da CRM.

3.1. Fiscalização Jurisdicional

Diante da necessidade de reforçar os mecanismos que visam a boa gestão dos recursos públicos, a CRM atribuiu o controlo financeiro a um órgão com características jurisdicionais e independente, direccionado, principalmente, à fiscalização da legalidade das despesas públicas⁹⁹, o TA.

O TA é, assim, o órgão, supremo e independente, de controlo externo da legalidade e eficiência das receitas e despesas públicas e julgamento das contas que a lei mandar submeter à efectivação da responsabilidade financeira por eventuais infracções financeiras¹⁰⁰. Funciona em Plenário e possui três secções, designadamente, 1ª Secção (Contencioso Administrativo); 2ª Secção (Contencioso Fiscal e Aduaneiro) e a 3ª Secção de Contas Públicas (Contencioso Financeiro).

O TA efectua o controlo financeiro, em todo o território nacional, a todas as entidades a quem forem adjudicadas, por qualquer forma, fundos públicos, o que se consubstancia na fiscalização da legalidade das despesas, no julgamento das contas e na fiscalização da execução orçamental.

Dentro da estrutura organizacional do TA, é à Secção de Contas Públicas que cabe o exercício do controlo externo da legalidade e eficiência das receitas e despesas públicas, e, neste âmbito, julga os processos de contas de gestão económico-financeira e patrimonial das entidades auditadas e das sujeitas à prestação de contas, como também efectiva a inerente responsabilidade financeira¹⁰¹.

No âmbito desta atribuição legal, conforme se alcança dos artigos 54 e 80 da Lei n.º 14/2014, de 14 de Agosto, alterada e republicada pela Lei n.º 8/2015, de 6 de Outubro¹⁰², o TA realiza inspecções e auditorias de qualquer tipo ou natureza a determinados actos, procedimentos ou aspectos da gestão financeira das entidades subordinadas aos seus poderes de controlo, assim como recebe das entidades sujeitas à prestação de contas, processos de conta de gerência, numa periodicidade anual.

⁹⁹ Cf. artigo 2 da Lei n.º 14/2014, de 14 de Agosto, alterada e republicada pela Lei n.º 8/2015, de 6 de Outubro.

¹⁰⁰ Cf. artigo 2 da Lei n.º 14/2014, de 14 de Agosto, alterada e republicada pela Lei n.º 8/2015, de 6 de Outubro.

¹⁰¹ Cf. artigo 7 e 96 da Lei n.º 14/2014, de 14 de Agosto, alterada e republicada pela Lei n.º 8/2015, de 6 de Outubro.

¹⁰² Aprova a Lei da Organização, Funcionamento e Processo da Secção de contas Públicas do Tribunal Administrativo.

Dentro deste quadro, o TA realizou, de 2017 a 2021, 1.413 auditorias¹⁰³ e recebeu 7.907 contas de gerências¹⁰⁴ das entidades públicas sujeitas ao controlo financeiro¹⁰⁵. A média de auditorias realizadas e de contas de gerência recebidas pelo TA, por ano, é de 283 e de 1.582, respectivamente.

Considerando que, até ao final do primeiro trimestre de 2022, existiam em Moçambique 2.303 órgãos e instituições do Estado que executam o PESOE (presumindo que o número dos órgãos e instituições não se tenha alterado, de 31 de Dezembro de 2021 ao primeiro trimestre de 2022), dos quais 2.117 abrangidos pelo SISTAFE, os dados estatísticos aqui enunciados revelam que o TA não fiscalizou a legalidade das despesas públicas de todos os órgãos e instituições do Estado, tal como o obriga a lei.

A falta de fiscalização, por obstar à identificação e ao apuramento dos factos ilícitos, coloca em crise o princípio da responsabilidade por infracções financeiras. Trata-se de uma situação que merece atenção no ordenamento jurídico moçambicano, de modo a sancionar os infractores por desvios de fundos do Orçamento do Estado, para finalidades alheias ao interesse público.

Sobre este aspecto, a Procuradora-Geral da República (PGR), através dos Informes Anuais à Assembleia da República, tem reportado os prejuízos monetários que o Estado moçambicano sofre, associados aos desvios de fundos do Estado no e-SISTAFE.

Assim, segundo aquela entidade, no período abrangido pelo presente estudo, de 2017 a 2021, foram retirados ilicitamente dos cofres do Estado moçambicano cerca de 2.464.630.622,40 MT (dois mil quatrocentos e sessenta e quatro milhões, seiscentos e trinta mil, seiscentos e vinte e dois meticais e quarenta centavos)¹⁰⁶.

Um outro aspecto não menos importante, que de certa forma, também coloca em crise o princípio da responsabilidade por infracções financeiras, está relacionado com a capacidade da Secção de Contas Públicas e com a periodicidade das sessões de julgamento das contas de

¹⁰³ Sendo 329 em 2017; 351 em 2018; 380 em 2019; 37 em 2020 e 316 em 2021.

¹⁰⁴ Sendo 1533 em 2017; 1578 em 2018; 1505 em 2019; 1533 em 2020 e 1758 em 2021.

¹⁰⁵ ZUANDE, Jeremias Francisco. Contador-Geral do TA. Palestra subordinada ao tema *Papel Do Órgão De Controlo Externo No Controlo Da Execução Dos Fundos Da Covid-19*, realizada na Procuradoria-Geral da República, no dia 11 de Julho de 2022.

¹⁰⁶ Sendo, 1.060.870.781,00 MT (mil e sessenta milhões, oitocentos e setenta mil, setecentos e oitenta e um meticais) em 2018; 544.020.360,69MT (quinhentos e quarenta e quatro milhões, vinte mil, trezentos e sessenta meticais e sessenta e nove centavos) em 2019; 556.293.879,01MT (quinhentos e cinquenta e seis milhões, duzentos e noventa e três mil, oitocentos e setenta e nove meticais e um centavo) em 2020, e 303.445.601,70MT (trezentos e três milhões, quatrocentos e quarenta e cinco mil, seiscentos e um meticais e setenta centavos) em 2021, segundo dados extraídos das Informações Anuais do Procurador-Geral à Assembleia da República de 2019, pág. 100; de 2019, pág. 121; de 2020, pág. 123 e, de 2021, pág. 60, respectivamente. A Informação Anual do Procurador-Geral à Assembleia da República de 2017 é omissa quanto ao valor que representa prejuízo ao Estado moçambicano, pág. 61.

gerência. Explicando melhor, nos termos dos artigos 7 e 8 da Lei n.º 14/2014, de 14 de Agosto, alterada e republicada pela Lei n.º 8/2015, de 6 de Outubro, a Secção de Contas Públicas que integra as subsecções da Fiscalização Prévia e da Fiscalização Concomitante e Sucessiva realiza as sessões de julgamento, numa periodicidade de pelo menos duas vezes por semana.

Em Moçambique, o número das identidades sujeitas ao controlo financeiro pelo TA, no âmbito do controlo externo, é expressivamente alto,¹⁰⁷ se comparado com a capacidade instalada no TA, em termos de estrutura orgânica, que prevê a existência de apenas uma única secção. A esta questão, adiciona-se o facto da periodicidade imposta por lei, de realizar julgamentos, pelo menos duas vezes por semana, revelar-se insuficiente para fiscalizar as contas de gerência dos cerca de 2.303 órgãos e instituições do Estado existentes na Administração Pública, assim como os relatórios de auditoria.

Entende-se que o legislador, no artigo 8 da Lei n.º 14/2014, de 14 de Agosto, alterada e republicada pela Lei n.º 8/2015, de 6 de Outubro, deve inovar e considerar o aumento do número de vezes em que o julgamento deve, obrigatoriamente, ocorrer por semana, reforçando, desta forma, a capacidade do TA, considerando o número de entidades gestoras de recursos públicos existentes e que, anualmente, prestam contas e ou são auditadas.

Entretanto, ao incremento do número de julgamentos devem ser adicionadas outras medidas como, por exemplo, o reforço do número de Juízes Conselheiros e de Procuradores-Gerais Adjuntos junto da Secção de Contas Públicas.

Outra questão de realce é a falta de um Tribunal de Contas no ordenamento jurídico moçambicano, com estrutura, organização e funcionamento próprios, à altura dos desafios dos tempos modernos. Aliás, a nível dos países membros da Comunidade de Países de Língua Portuguesa (CPLP), Moçambique é o único País que ainda não possui um Tribunal de Contas.

É que a existência de um tribunal especializado possibilitaria a efectivação plena do controlo jurisdicional, na medida em que, do ponto de vista de cobertura territorial, estaria implantando em todas as províncias, permitindo o controlo de todos os órgãos e instituições públicas da sua área de jurisdição. Do ponto de vista de especialização, este tribunal contaria com magistrados judiciais e do Ministério Público, bem como auditores com formação específica em matérias de controlo financeiro, o que emprestaria uma maior eficácia à Lei do SISTAFE.

¹⁰⁷ Cf. artigo 3 da Lei n.º 14/2014, de 14 de Agosto, alterada e republicada pela Lei n.º 8/2015, de 6 de Outubro.

Todavia, este processo implicaria, necessariamente, a revisão da CRM, para a alteração do n.º 2 do artigo 227 e n.º 2 do artigo 229, que prevêm o TA na ordem jurídica moçambicana, indicando-se, nas disposições citadas, o Tribunal de Contas, como sendo um dos existentes na ordem jurídica moçambicana.

3.2. Fiscalização Política

Como se alcança dos artigos 129 e 130 da CRM, compete à Assembleia da República o exercício da fiscalização política, seja na apreciação anual da Conta Geral do Estado, após a execução do Orçamento, ou no momento da votação da proposta do Orçamento.

A Conta Geral do Estado representa a síntese de toda a execução do Orçamento durante o período financeiro e compreende um relatório, as demonstrações orçamentais e financeiras, bem como as respectivas notas.

Note-se que, para o exercício da fiscalização política da Conta Geral do Estado pela Assembleia da República, o TA emite o parecer dirigido ao Parlamento. Neste contexto, a Assembleia da República goza do poder de aprovar ou não aprovar a Conta Geral do Estado.

Neste contexto, a Conta Geral do Estado constitui, sobretudo, um meio de controlar as operações em que se traduziu a execução e, concomitantemente, responsabilizar os seus agentes por via de fiscalização *a posteriori*¹⁰⁸.

Da pesquisa efectuada, resulta que, no período de 2017 a 2021, período objecto de estudo, não há registo de a Assembleia da República não ter aprovado a Conta Geral do Estado.

4. Responsabilidade pela Gestão dos Recursos Públicos

No tocante ao controlo da gestão financeira do Estado, é incontornável a abordagem do princípio da responsabilidade que, segundo Sousa Franco, se traduz no dever de prestação de contas pelos gestores de recursos públicos e de responder perante uma entidade com o poder de lhes tomar contas¹⁰⁹.

¹⁰⁸ Cf. AZEVEDO, ob. cit., pág. 247.

¹⁰⁹ Cf. SOUSA FRANCO, ob. cit., pág. 468.

O conceito de responsabilidade desenvolvido por Sousa Franco envolve a ideia de controlo sobre quem gere recursos públicos e do dever que cada indivíduo tem de assumir as consequências das suas acções, decisões e comportamentos.

Este pensamento é igualmente encontrado na ordem jurídica moçambicana, onde os gestores públicos respondem pelos actos e omissões que praticam no âmbito do exercício das suas funções de execução orçamental, nos termos da legislação aplicável, que tipifica a natureza e efeitos das infracções, conforme sejam ou não cometidas com dolo.

É assim que a alínea i) do artigo 5 da Lei n.º 14/2020, de 23 de Dezembro, Lei do SISTAFE, o princípio da responsabilidade corresponde à obrigação da não assunção de actos contrários à lei e no dever de prestação de contas.

Acresce que a Lei do SISTAFE tipifica, no capítulo III, nos artigos 87 e 88, as condutas que configuram infracções financeiras e fraudes relativas ao e-SISTAFE, respectivamente, e nos artigos 88 e 89 prevê as sanções aplicáveis a essas infracções¹¹⁰.

Relativamente às infracções financeiras, além do dever de reposição e de pagamento de multa, constata-se que, nos termos do artigo 89 da Lei do SISTAFE, Lei 14/2020, de 23 de Dezembro, ao infractor que desviar dinheiro ou valores públicos é aplicável a pena de expulsão do Aparelho de Estado.

O entendimento que se alcança da interpretação das disposições constantes da Lei do SISTAFE é que esta, comparando com a Lei n.º 14/2014, de 14 de Agosto, alterada e republicada pela Lei n.º 8/2015, de 6 de Outubro, agravou a penalização das infracções financeiras nela previstas, tendo passado a punir a infracção do desvio de dinheiro ou valores públicos, também, com a pena de expulsão.

Reconhece-se, neste trabalho, que a agravação das medidas punitivas aplicáveis às infracções financeiras previstas na Lei do SISTAFE visa corresponder às exigências da justiça, de repreender condutas que lesem o património financeiro do Estado.

Analisando os artigos 105 e 114 da Lei n.º 14/2014, de 14 de Agosto, alterada e republicada pela Lei n.º 8/2015, de 6 de Outubro, constata-se que a responsabilidade financeira assume o tipo reintegratório ou meramente sancionatório e se traduz na sujeição às penas de reposição e de multa.

A partir daquelas construções legais, resulta que a pena de expulsão do Aparelho de Estado, prevista na alínea a) do já mencionado artigo 89 da Lei do SISTAFE, não encontra

¹¹⁰ Cf. artigos 87 a 89 da Lei n.º 14/2020, de 23 de Dezembro.

enquadramento no âmbito dos tipos da responsabilidade financeira, que como se referiu acima, são de natureza reintegratória ou meramente sancionatório.

Tal como escreve Albano Macie, com o qual se perfilha, a pena de expulsão do Aparelho de Estado é um tipo de sanção que se enquadra na responsabilização disciplinar¹¹¹ e é entendida como sendo uma prerrogativa da Administração Pública, que se situa no âmbito do exercício do poder discricionário inerente ao superior hierárquico¹¹². Extrai-se, daqui, que a consagração da pena de expulsão do Aparelho de Estado é inapropriada para as infracções financeiras.

Um outro aspecto digno de análise é a sanção penal estabelecida para a punição da prática de desvios de fundos do Estado, no e-SISTAFE ou fora dele. Sublinha-se que a conduta típica em alusão configura o crime de peculato e está prevista no artigo 434 do Código Penal (CP)¹¹³, cuja sanção corresponde à pena imediatamente superior ao crime de furto, tendo em atenção o valor da coisa. Acresce que o crime de furto, conforme se extrai do artigo 270 do mesmo diploma legal, pune-se com a moldura penal mínima de prisão até 6 meses e máxima de prisão de 8 a 12 anos.

É assim que, em Moçambique, com o objectivo de reprimir os desvios de fundos do Estado, de 2017 a 2021, em consequência da aplicação do princípio da responsabilidade, o Ministério Público (MP) acusou¹¹⁴ e remeteu a diversos tribunais do País 702 processos por prática de crimes de peculato¹¹⁵ relacionados com as fraudes no e-SISTAFE¹¹⁶.

¹¹¹ Cf. alínea f) do n.º 1 do artigo 111 da Lei n.º 4/2022, de 11 de Fevereiro, que aprova o Estatuto Geral dos Funcionários e Agentes do Estado (EGFAE).

¹¹² MACIE, Albano. Lições de Direito Administrativo Moçambicano, em especial. Função Pública, Funcionários & Agentes do Estado. Vol. II. 2013. Maputo. Edição do Autor, pág. 291.

¹¹³ Aprovado pela Lei n.º 24/2019, de 24 de Dezembro.

¹¹⁴ Segundo Informes Anuais do Procurador-Geral da República à Assembleia da República referente aos anos 2018, pág. 127; 2019, pág.190; 2020, Relatório Anual do Gabinete Central de Combate à Corrupção, Anexo I, Tabela I; 2021, pág. 218 e 2022, Relatório Anual do Gabinete Central de Combate à Corrupção, Anexo XII, Tabela I.

¹¹⁵ Nos termos do artigo 434, n.º 1, do Código Penal, aprovado pela Lei n.º 24/2019, de 24 de Dezembro, comete o crime de peculato o servidor público que, em razão das suas funções, tiver em seu poder dinheiro, cheques, títulos de crédito, ou bens móveis ou imóveis pertencentes ao Estado ou autarquias locais ou entidade pública ou a pessoa colectiva privada ou a particulares, para guardar, despender ou administrar, ou lhes dar o destino legal, e alguma coisa destas levar ou se apropriar, ou deixar levar ou apropriar ou furtar a outrem, dissipar ou aplicar a uso próprio ou alheio, em prejuízo do Estado, dessas pessoas colectivas ou particulares, faltando à aplicação ou entrega legal, é punido com a pena imediatamente superior à correspondente ao crime de furto, tendo em atenção o valor da coisa, se penas mais graves não couberem.

¹¹⁶ Nos termos do artigo 88, n.º 1 da Lei n.º 14/2020, de 23 de Dezembro constituem fraudes relativas ao e-SISTAFE, os actos praticados pelo servidor público que, em razão das suas funções, falsificar, introduzir, modificar, apagar, suprimir, aceder ilegalmente, criar programas informáticos, instrumentos, objectos e outros meios preparados deliberadamente com intenção de praticar actos fraudulentos, instalar objectos que afectem o funcionamento, visando obter, adulterar ou destruir dados ou informações do e-SISTAFE e e-SISTAFE Autárquico, incluindo apropriar-se ilicitamente do código secreto de outrem.

A Lei do SISTAFE prevê no artigo 88 crimes de fraude relativas ao e-SISTAFE, punidos com a pena de prisão de 12 a 16 anos efectivos e a sanção disciplinar de expulsão do Aparelho de Estado.

Analisando o artigo 88 da Lei do SISTAFE, que prevê o tipo legal de crime de fraude, constata-se que este se apresenta com uma pena mais grave quando comparado com o peculato, por punir com a moldura penal abstracta de 12 a 16 anos em regime de prisão efectiva e uma sanção disciplinar de expulsão do Aparelho de Estado.

Tendo em conta que o bem jurídico protegido no crime de peculato é o património público e a moralidade da administração pública, e no crime de fraude, a inviolabilidade das informações automatizadas ou dados informáticos, que, em última instância, se ligam à protecção dos recursos públicos, entende-se que as penas dos crimes em apreciação deveriam ser similares, por forma a dissuadir os desvios de fundos públicos que ocorrem no e-SISTAFE, e quiçá, impor-se, também, que a pena seja de cumprimento efectivo no crime de peculato.

No âmbito criminal, a sanção de expulsão do Aparelho de Estado (prevista no artigo 88 da Lei do SISTAFE, à qual se se referiu, em sede da análise das infracções financeiras), não integra a relação das penas acessórias estabelecidas pelo artigo 80 do CP, designadamente, a regra de conduta; a perda de mandato ou proibição temporária do exercício de funções públicas; a suspensão do exercício de funções públicas; a proibição de condução; e a inibição do exercício de poder parental, tutela ou curatela.

Evidencia-se, mais uma vez, que a medida de expulsão do Aparelho de Estado não é aplicável ao crime de fraude. É notório que era intenção do legislador introduzir esta sanção para uma plena responsabilização do infractor.

Todavia, do exposto, pode afirmar-se que na medida penal de expulsão prevista nos artigos 88 e 89 da Lei do SISTAFE, pelas razões aduzidas, está o aplicador da lei impedido de a aplicar, em prejuízo da efectiva defesa dos recursos públicos.

5. Princípio da Segregação de Funções

A actividade financeira da administração pública, no ordenamento jurídico moçambicano, é regida por normas orçamentais e por um elenco de princípios fundamentais, nomeadamente, da legalidade, regularidade financeira, economicidade, eficiência, eficácia, segregação de funções, transparência, boa-fé, responsabilidade, e coordenação e articulação.

Os princípios retro mencionados são chamados a regular os actos de gestão financeira do Estado e são aplicáveis à generalidade de situações estabelecidas na legislação sobre o SISTAFE.

Sem desprimor dos demais princípios, destaca-se o da segregação de funções, pelo enfoque que se pretende dar no presente trabalho. Trata-se de um princípio essencial de controlo interno administrativo, que, de tão importante para a boa gestão das finanças, os gestores públicos lhe devem obediência.

De acordo com consultas efectuadas, entende-se por segregação de funções o princípio de controlo interno que determina que as funções conflituantes entre si, nos diferentes processos de uma organização, sejam separadas entre diferentes pessoas, com o objectivo de se evitarem riscos¹¹⁷.

Este conceito do princípio de segregação de funções transmite a ideia de que as funções de autorização, execução e controlo, que em regra constituem o fluxo normal de trabalho, devem ser exercidas por funcionários públicos distintos.

Este entendimento é suportado, também, noutras consultas realizadas e, de acordo com uma delas, o princípio de segregação de funções surge como um importante instrumento para a materialização da legalidade dos actos da Administração Pública, onde, por um lado, se procura evitar excessos do poder ou desvios de finalidades, diante da concentração de poder em apenas um funcionário público, e, por outro, a eficiência na actuação administrativa, através da especialização interna de funções administrativas, por meio da desconcentração administrativa¹¹⁸.

No ordenamento jurídico moçambicano, o princípio de segregação de funções está plasmado na alínea f) do artigo 5, Lei do SISTAFE, donde se extrai que o mesmo, consiste na separação de responsabilidade entre diferentes pessoas, especialmente as funções ou actividades-chave potencialmente conflituantes.

O Manual do Ordenador de Despesas do Ministério da Economia e Finanças também aborda a segregação de funções e, nesse contexto, defende a repartição de funções entre os servidores, para que não exerçam actividades incompatíveis, como executar e fiscalizar uma mesma actividade¹¹⁹.

Sublinha-se que a previsão (*stritu sensu*) do referido princípio na Lei, trouxe vantagens para o utilizador do SISTAFE, que tem ao seu dispor um instrumento jurídico que

¹¹⁷ <https://blog.idwall.co>, consulta efectuada em 13/7/2022.

¹¹⁸ <https://jus.com.br.>, consulta efectuada em 13/7/2022.

¹¹⁹ Manual do Ordenador de despesas, pesquisa no <https://www.cnmp.mp.br>. Consulta efectuada em 13/7/2022.

o orienta expressamente na execução da despesa, contrariamente ao que sucedia no período da vigência da Lei n.º 9/2002, de 12 de Fevereiro, Lei revogada, em que não se fazia a sua referência, o que demonstra uma evolução legislativa, no que concerne ao controlo dos recursos públicos.

Salienta-se que, não obstante a omissão na Lei acima citada, depreende-se que o princípio da segregação de funções era aplicado no quotidiano da administração financeira do Estado moçambicano, com base no Guião do Utilizador, versão 1.0, elaborado pelo Ministério da Economia e Finanças, através da Direcção Nacional do Património do Estado (DNPE) e do Centro de Desenvolvimento de Sistemas de Informação de Finanças (CEDSIF)¹²⁰, o qual estabelece que, *no processo da execução da despesa iniciado no Módulo de Património do Estado (MPE) intervêm 4 (quatro) actores distintos, cuja descrição e acções básicas apresentam-se abaixo (.....)*.

Decorre do acima exposto que, já em 2019, data da elaboração do referido Guião, se exigia a intervenção de distintos utilizadores no processo de execução da despesa pública, aos quais, após o seu cadastro no e-SISTAFE lhes era (e continua a ser) atribuído um perfil de operação e o respectivo código de acesso, individual e intransmissível.

No que concerne à execução das despesas, o artigo 43 da Lei do SISTAFE, estabelece que compreende quatro fases, nomeadamente, fixação, cabimentação, liquidação e pagamento. Tendo como ponto de apoio a alínea f) do artigo 5 da Lei do SISTAFE, que impõe a separação de responsabilidades entre diferentes pessoas, verifica-se, deste modo, que, o princípio da segregação de funções encontra-se reflectido no processo da execução de despesas.

Assim, são quatro os utilizadores que intervêm na execução de despesas no e-SISTAFE, com atribuições distintas, que iniciam com o registo da despesa, seguido da verificação e da cativação do valor, da verificação do direito adquirido pelo credor e do apuramento do valor a pagar, e, por fim, da entrega do valor ao titular.

Depreende-se daí que a tarefa precedente, desempenhada por determinado utilizador, é verificada por outro, encarregado de fiscalizar a execução da fase ou tarefa posterior. Trata-se, assim, de procedimentos que formam um ciclo de fiscalização e controlo administrativo, que visam uma contínua vigilância e uma permanente restrição aos possíveis desvios ético-comportamentais.

¹²⁰ Trata-se de um guião elaborado, no mês de Abril de 2019, com a pretensão de auxiliar os utilizadores na implementação do SISTAFE.

Convém referenciar que a Lei do SISTAFE que regula os princípios fundamentais do SISTAFE, em geral, e a segregação de funções, em especial, estabelece os procedimentos de controlo que devem ser observados na execução da despesa pública. Constata-se, porém, constata-se que o Regulamento da Lei do SISTAFE, no n.º 6 do artigo 205 do Decreto n.º 26/2021, de 3 de Maio¹²¹, preconiza uma excepção na aplicação do princípio da segregação de funções na execução da despesas públicas, nos seguintes termos:

“Exceptuam-se da observância do princípio de segregação de funções, as Unidades Gestoras que não tenham mais de cinco funcionários ou Agentes do Estado para a utilização do sistema informático do SISTAFE”.

Note-se que a alínea f) do artigo 5 da Lei do SISTAFE, citado neste trabalho, consagra a segregação de funções como um dos vários princípios fundamentais que regem a actividade financeira.

A questão essencial que se coloca neste ponto, é relativa à precedência hierárquica das normas, no sentido de que está-se perante um Decreto que contém regras que isentam as Unidades Gestoras Executoras de observar o princípio da segregação de funções, em total afronta à Lei.

No ordenamento jurídico moçambicano, os instrumentos normativos obedecem a uma hierarquia piramidal e, nesse contexto, na ordem decrescente, encontra-se no topo a CRM; seguida de lei ordinária; decreto-lei; decreto; e, por fim, a resolução¹²².

O princípio fundamental de Direito ensina que as normas apresentam uma ordem de hierarquia, na qual as de menor grau devem obedecer às de maior grau, não podendo aquela, de grau inferior, dispor contra esta, de grau superior¹²³.

Com efeito, o Decreto n.º 26/2021, de 3 de Maio, ao estabelecer uma excepção sobre uma norma constante da Lei do SISTAFE contrária, na letra e no espírito, uma disposição da Lei, esta que é de hierarquia superior, o que o torna ilegal.

Equivale, assim, a dizer que a Lei do SISTAFE, entendida como sendo a lei geral não pode ver o seu espaço próprio ameaçado por eventuais mudanças de valoração e perspectiva

¹²¹ Regulamento da Lei do SISTAFE.

¹²² Cf. se alcança dos artigos 181 e 209 da CRM.

¹²³ Para a resolução de conflitos subjacentes à hierarquia das leis, são também os seguintes princípios: as leis especiais prevalecem sobre as leis gerais; a lei de grau inferior não pode dispor contra norma de uma lei de grau superior; a hierarquia das leis respeita a hierarquia dos órgãos de que são emanadas; os actos legislativos dos órgãos de administração nacional prevalecem sobre os actos legislativos dos órgãos de administração regional ou local e ambos sobre as leis dos órgãos corporativos.

em relação a uma regra excepcional fixada por um instrumento legal infra, no caso concreto, o Decreto citado.

Admitir que, no processo da execução de despesas públicas no e-SISTAFE, intervenha um número reduzido de utilizadores preconizados para o efeito, significa permitir que aqueles acumulem os perfis das outras fases de execução da despesa pública, o que, como se viu, é contrário à Lei.

A falta de separação de funções e a falta de interdependência entre os utilizadores, pode abrir caminho a disfunções ético-comportamentais e para o incremento, nas instituições públicas, de casos de uso indevido de dinheiros públicos e de fraudes, exactamente o que se procura prevenir com o princípio da segregação de funções.

Entende-se que a problemática da falta de recursos humanos é matéria que compete à administração pública resolver, provendo nos quadros de pessoal das instituições públicas, número suficiente de funcionários e agentes do Estado para a utilização do e-SISTAFE, através de mecanismos disponíveis para o efeito, designadamente, concursos públicos para o ingresso no aparelho do Estado e mobilidade de quadros.

Nesse sentido, o entendimento alcançado no presente trabalho, é o de que a norma aplicável é, obviamente, a regra geral prevista no artigo 5, alínea f) da Lei do SISTAFE, devendo observar-se o seu cumprimento por todas as Unidades Gestoras Executoras, sem excepção.

Face ao vício de ilegalidade, de que enferma o n.º 6 do Decreto n.º 26/2021, de 3 de Maio, que dispõe em sentido contrário à Lei n.º 14/2020, de 23 de Dezembro, afigura-se necessária a sua revogação, devendo prevalecer o disposto na Lei.

A intenção do legislador moçambicano, ao consagrar o princípio da segregação de funções, é estabelecer mecanismos e procedimentos para garantir o controlo financeiro na administração financeira do Estado, com vista a prevenir a má utilização de fundos públicos e fraudes.

A título ilustrativo, nos últimos cinco anos, como consequência do incumprimento de normas e princípios que regem o SISTAFE, o Estado moçambicano foi lesado patrimonialmente em cerca de 2.464.630.622,40 MT (dois mil, quatrocentos e sessenta e quatro milhões, seiscentos e trinta mil, seiscentos e vinte e dois meticais e quarenta centavos)¹²⁴.

¹²⁴Sendo, 1.060.870.781.00 MT (mil e sessenta milhões, oitocentos e setenta mil, setecentos e oitenta e um meticais) em 2018; 544.020.360,69MT (quinhentos e quarenta e quatro milhões, vinte mil, trezentos e sessenta

6. Estudo de Caso: Violação do Princípio da Segregação na DNT

O caso trazido aqui retrata o desvio de dinheiro ocorrido na Direcção Nacional do Tesouro (DNT), adiante “Caso Tesouro”. É um dos vários exemplos anti-éticos, cuja abordagem se justifica, na medida em que elucida a relevância do controlo interno e do princípio da segregação de funções, no campo do controlo financeiro.

Na DNT, à data dos factos, funcionava uma Unidade Gestora que integrava mais de cinco funcionários ou agentes do Estado para a utilização do e-Sistafe, unidade essa que, para o efeito, estava vinculada à Lei do SISTAFE.

O Ministério Público iniciou a investigação do caso¹²⁵, na sequência de uma participação proveniente do Gabinete do Ministro da Economia e Finanças, datada de 20 de Março de 2019, em que se reportava a retirada indevida de cerca de 123.021.670,00 MT (cento e vinte três milhões, vinte e um mil, seiscentos e setenta meticais) de fundos públicos colocados à disposição da DNT por via da Conta Única do Tesouro (CUT), para efeitos de pagamento da dívida pública interna.

A suspeita da prática da fraude recaía contra sete funcionários, cadastrados como utilizadores do e-SISTAFE, integrados no Departamento de Contravalores, Registo e Serviço da Dívida e quatro indivíduos sem vínculo com o Estado, perfazendo um total de onze suspeitos.

O Departamento em alusão compreende duas repartições, uma que procede ao controlo e registo de toda informação sobre créditos de financiamento externo e interno, bem assim donativos, entre outros e, outra, que efectua os pagamentos da dívida pública e o respectivo controlo, o que passa pela preparação do Orçamento e instruções de pagamento daquela.

meticais e sessenta e nove centavos) em 2019; 556.293.879,01MT (quinhentos e cinquenta e seis milhões, duzentos e noventa e três mil, oitocentos e setenta e nove meticais e um centavo) em 2020, e 303.445.601,70MT (trezentos e três milhões, quatrocentos e quarenta e cinco mil, seiscentos e um meticais e setenta centavos) em 2021, segundo dados extraídos das Informações Anuais do Procurador-Geral à Assembleia da República de 2019, pág. 100; de 2019, pág. 121; de 2020, pág. 123 e, de 2021, pág. 60, respectivamente. A Informação Anual do Procurador-Geral à Assembleia da República de 2017 é omissa quanto ao valor que representa prejuízo ao Estado moçambicano, pág. 61.

¹²⁵ Informação Anual do Procurador-Geral da República, Maputo, Março de 2021, pág. 77. Trata-se do processo-crime registado sob o n.º 32/11/P/2019, ao qual foi apensado o processo n.º 101/11/P/2019 (MP). Foi atuado no dia 26 de Março de 2019 e correu termos no Gabinete Central de Combate à Corrupção.

Na DNT, a execução do Orçamento do Estado, incluindo o atinente à dívida interna é processada na plataforma e-SISTAFE.

Um daqueles sete funcionários detinha, à data dos factos, o perfil de Administrador de Segurança (AS), cabendo-lhe, nessa qualidade, proceder ao cadastro de perfis dos demais usuários, e, bem assim, ao desbloqueio de códigos secretos, que, por qualquer razão, estivessem bloqueados.

Aproveitando-se desse facto, em 2016 o AS entrou no e-SISTAFE e alterou os perfis de três dos restantes 6 utilizadores, atribuindo-lhes o perfil de agente de execução orçamental (AEO), perfil de agente de execução financeira (AEF), e de agente de conformidade (AC), respectivamente.

O AEO passou a fazer a cabimentação e liquidação, bem como a abertura, manutenção e encerramento de processos administrativos de execução do Orçamento; o AEF procedia aos pagamentos da despesa e concessão de adiantamento de fundos; o AC, após cabimentação e liquidação da despesa, verificava, entre outros, se o valor a pagar é o que consta da factura física, se o Número Único de Identificação Tributária (NUIT) e o Número de Identificação Bancária (NIB) coincidem com o que consta da factura, ou seja, conferia a conformidade processual e documental, estabelecidas nas fases de execução dos processos no e-SISTAFE.

Todos aqueles funcionários têm, no topo de hierarquia, o Director Nacional do Tesouro, entidade a quem, por força da Lei do SISTAFE, a Lei n.º 9/2002, de 12 de Fevereiro, aplicável à data dos factos, cabia o perfil de Ordenador da Despesa (OD), cumprindo-lhe autorizar a realização das despesas públicas, assim como verificar e conferir a conformidade dos pagamentos.

Mais uma vez, usando da prerrogativa, o AS introduziu mais uma alteração no e-SISTAFE, onde atribuiu o perfil de OD a um outro utilizador pertencente ao grupo dos 7 funcionários. O AS era, simultaneamente, responsável pelo Departamento onde são tramitadas as Obrigações de Tesouro (OT), emitidas no âmbito da dívida interna.

No âmbito do serviço da dívida, a DNT recebeu solicitações provenientes de uma instituição A para o pagamento das OT assumidas perante os financiadores, facto que era do conhecimento do grupo dos 7 funcionários, grupo ao qual, aliás, cabia receber os pedidos, registar e proceder ao pagamento das OT, com recurso a fundos alocados na Conta Única do Tesouro (CUT).

As solicitações que davam entrada no Departamento recebiam o despacho do chefe, autorizando o pagamento das OT. Seguidamente, o AEO abria os processos e cadastrava no

e-SISTAFE os dados do beneficiário, designadamente, o NIB associado a uma conta bancária e o NUIT.

Ocorre que, da informação cadastrada pelo AEO, apenas o NUIT pertencia ao credor, o real beneficiário do pagamento resultante da OT, os restantes itens, designadamente, o NIB e a conta bancária pertenciam a um indivíduo sem vínculo com o Estado e associado ao grupo dos 7 funcionários. E, na sequência da confirmação da conformidade dos actos pelo AC, o processo de execução da despesa era finalizado com o pagamento do valor da factura.

O exercício de associar a conta de terceiro ao NUIT pertencente ao credor, real beneficiário do pagamento, constituiu a fórmula encontrada por aqueles funcionários, para escudar a actividade criminosa e, desse modo, amiúde, se apossarem indevidamente de fundos públicos. Ou seja, no ambiente e-SISTAFE, as operações tinham a aparência de pagamentos legítimos, ocultando-se, assim, que os fundos estavam na verdade a ser canalizados para um terceiro sem vínculo com o Estado.

Acresce que os pagamentos efectuados por aquele grupo de funcionários, que tinha no seu vértice o AS, não foram creditados nas contas bancárias dos credores, pois eram desviados para uma conta bancaria de terceiro, este sem vínculo com o Estado, mas a eles associado.

O AS, nalguns casos, ele próprio, entrava no e-SISTAFE onde se ocupava, ora da cabimentação, ora da liquidação, ora, ainda, do pagamento, para o que usava os perfis que havia atribuído ao AEO, AEF e AC. Nestas situações, igualmente, os valores eram transferidos a favor de terceiro, sem vínculo com o Estado. Os perfis eram aleatoriamente atribuídos aos sete funcionários, havendo situações em que, ao mesmo utilizador, eram atribuídos dois perfis.

Refira-se que a criação de processos fraudulentos no e-SISTAFE e de pagamentos indevidos a terceiros repetiram-se por vários anos, desde 2016 até 2018, altura em que a fraude foi descoberta.

Com efeito, estes funcionários, para lograrem os seus objectivos, contaram com a colaboração de quatro indivíduos sem vínculo com o Estado, designadamente, um titular da conta bancária usada para sacar o valor da CUT e três colaboradores de um banco que serviam para facilitar as transacções, principalmente, os levantamentos de elevadas quantias à boca de caixa.

Assim, por força desta actuação, no período de 2016 a 2018, os funcionários em referência locupletaram-se, da CUT, da quantia de 123.021.670,00 MT (cento e vinte três milhões, vinte e um mil, seiscentos e setenta meticais), transferidos em ocasiões distintas.

Depreende-se, do caso aqui aludido, que a realização da despesa pública referente ao pagamento das OT não teve como base os princípios fundamentais do SISTAFE, mormente a segregação de funções. O AS, nalgumas situações, acumulou, quando o não devia, responsabilidades em si próprio e actuou sozinho em diversas fases da despesa, onde agiu como AS, AEO e AC. Noutras, atribuiu mais do que um perfil a um mesmo utilizador, quando, também, assim não deveria proceder.

Estes funcionários da DNT, na sua actuação, criaram intencionalmente oportunidades que lhes permitiram estar na posição de perpetrar e de ocultar a actividade criminosa, no curso normal das suas funções, em clara violação do princípio da segregação de funções, princípio administrativo do controlo.

Deste facto real, suscitam-se algumas questões: a primeira, é que é evidente que a acumulação de funções em 2 ou 3 funcionários propiciou a ocorrência da actividade criminosa, apesar de a Lei impor o princípio da segregação, no caso aqui exposto.

Sublinha-se que o caso concreto não decorre da excepção prevista no n.º 6 do artigo 205 do Regulamento da Lei do SISTAFE, contudo permite elucidar que o facto de existir na ordem jurídica moçambicana, a excepção abre portas para os desvios.

A segunda questão é que, enquanto a excepção existir na ordem jurídica, pode ser usada e, desta forma, incrementar o número de situações de má utilização dos recursos públicos.

A antiga Lei do SISTAFE, Lei n.º 9/2002, de 12 de Fevereiro, aplicável à data dos factos, previa o Subsistema de Controlo Interno, que demandava, desde logo, a realização de fiscalização sobre os actos de gestão da despesa pública, praticados pelos utilizadores do e-SISTAFE. É que a fiscalização rigorosa permitiria àquela Direcção a descoberta precoce da actividade criminosa.

Do mesmo modo, a observância do princípio da segregação de funções, mediante o qual as funções e responsabilidades entre diferentes funcionários e agentes públicos são rigorosamente divididas, teria obstado a que, naquela instituição, se houvesse verificado a ocorrência do caso.

Neste quadro, face à fortíssima suspeita de prática de actividade criminosa por aquele grupo de funcionários da DNT e em cumprimento do princípio da responsabilidade, em sede

do processo-crime, os envolvidos foram acusados¹²⁶, e o processo foi remetido ao Tribunal Judicial da Cidade de Maputo¹²⁷, no dia 24 de Abril de 2020.

Sobre o referido processo, no dia 8 de Setembro de 2020, recaiu o despacho de pronúncia, sobre o qual os arguidos interpuseram recurso. O processo foi remetido para o Tribunal Superior de Recurso, no dia 26 de Janeiro de 2021, e mereceu pronunciamento do MP através do parecer n.º 106/LT/2020, datado de 26 de Abril de 2021.

Ficou, por esta via do processo-crime, afirmada a pretensão do Estado, de responsabilizar, criminal e civilmente, os eventuais infractores. Todavia, a morosidade processual que o processo-crime está a observar, considerando que passam já cerca de três anos, desde o despacho da acusação, sem que o sistema jurídico-penal tenha reagido no sentido de realizar o julgamento, coloca o Estado na situação de lesado, por inexistência de ressarcimento dos prejuízos causados por aqueles funcionários e contribui para criação da percepção da impunidade.

De todo o exposto, entende-se que, no processo de realização de despesas na DNT, atinente ao pagamento das OT, no período de 2016 a 2018, não foram observados os mecanismos de controlo da gestão financeira previstos na Lei do SISTAFE e em outros instrumentos jurídicos.

7. Factores prejudiciais à eficácia da Lei do SISTAFE

A par das questões suscitadas no presente trabalho, mostra-se relevante abordar alguns aspectos que, de certa forma, afectam a implementação eficaz da Lei do SISTAFE.

Refere-se concretamente à formação dos utilizadores do e-SISTAFE e ao uso dos códigos secretos de acesso entre os mesmos, embora não sejam matérias de natureza jurídica, por se entender tratar-se de factores prejudiciais à Lei do SISTAFE, justificando-se, assim, fazer a sua abordagem.

Pelo facto de o SISTAFE ser operacionalizado por um sistema informático e de compreender normas e princípios que regem a gestão de recursos públicos, subentende-se que o seu manuseamento exige que quem o utilize tenha conhecimentos e habilidades específicos, ou seja, formação adequada.

¹²⁶ Os arguidos foram acusados da prática de crimes de peculato, branqueamento de capitais, abuso de cargo ou funções, associação para delinquir, uso de documentos falsos e burla por defraudação.

¹²⁷ No Tribunal Judicial da Cidade e Maputo, o processo foi registado sob o registo n.º 25/2020-A, 6ª Secção.

Entretanto, o relatório sobre a *Visão das Finanças Públicas*¹²⁸- 2011-2025 menciona que a falta de formação adequada da maioria dos recursos humanos da área das finanças públicas constitui uma das fraquezas que ainda prevalece no SISTAFE, contrariando o estabelecido no n.º 2 do artigo 205 do Regulamento da Lei do SISTAFE¹²⁹ que dispõe que *o utilizador que opera o sistema informático do SISTAFE deve ser qualificado em curso de formação específica*.

Trata-se de uma norma, em que o legislador prioriza a formação dos utilizadores do SISTAFE, entendendo-se que a sua intenção é a de garantir a correcta aplicação dos procedimentos, normas e princípios de funcionamento do SISTAFE e, por conseguinte, a boa gestão dos recursos públicos.

A conclusão expressa pelo relatório em alusão, baseada em estudos realizados em Moçambique, é indicativa da incapacidade técnica dos utilizadores, e consequente aplicação defeituosa da legislação sobre a administração financeira do Estado.

É que um utilizador que, por não ter tido formação específica e desconhecendo os ditames do princípio da segregação de funções, por exemplo, pode permitir que o seu perfil seja usado no e-SISTAFE por um terceiro, ou vice-versa, criando-se, deste modo, condições para a prática de desvios de fundos de Estado.

Decorre, do acima exposto, que a falta de formação específica dos utilizadores do e-SISTAFE é a possível causa da aplicação errónea das normas e dos princípios que regem o SISTAFE, situação da qual pode resultar a má utilização dos recursos públicos.

O outro factor que, no presente trabalho, se considera prejudicial à Lei do SISTAFE está relacionado com o uso dos códigos secretos de acesso, de forma partilhada, entre os utilizadores do e-SISTAFE. O código secreto é atribuído a cada funcionário ou agente do Estado autorizado para intervir no e-SISTAFE e permite o acesso directo ao orçamento do Estado.

Após o cadastramento no e-SISTAFE, o funcionário ou agente do Estado recebe o perfil que corresponde à fase da despesa em que vai intervir e o respectivo código secreto, que é intransmissível.

De sublinhar que o perfil atribuído ao funcionário ou agente do Estado cadastrado corresponde a uma das, já citadas anteriormente, quatro fases da despesa, designadamente, a fixação, a cabimentação, a liquidação e o pagamento.

¹²⁸ Visão das Finanças Públicas: 2011-2025, ob. cit. pág. 28.

¹²⁹ Aprova o Regulamento da Lei do SISTAFE.

Os códigos secretos de acesso são, de facto, mecanismos de segurança que o legislador previu na Lei do SISTAFE, que, na perspectiva do presente trabalho, visam garantir não só a integridade do Sistema, como também a implementação do princípio da segregação de funções. Ou seja, o código secreto visa inibir a intromissão de pessoas não autorizadas no orçamento do Estado e garantir que cada funcionário intervenha apenas, na fase para a qual foi cadastrado, de acordo com o seu perfil.

Contudo, há registo de casos em que determinados utilizadores do e-SISTAFE detêm, indevidamente, mais de um código secreto, o que os coloca numa situação de acumulação de perfis e, conseqüentemente, com acesso a várias fases da despesa, violando-se, desta feita, o aludido princípio da segregação de funções.

As condutas aqui mencionadas têm-se registado em alguns órgãos e instituições do Estado, a todos os níveis, e a título de exemplo, um utilizador de uma escola primária, na Cidade da Beira, após a partilha de códigos entre utilizadores do e-SISTAFE, um deles, com a responsabilidade de efectuar pagamentos de salários, na posse dos códigos de acesso de todos os perfis, apoderou-se de recursos públicos¹³⁰.

Este exemplo da Cidade da Beira, Província de Sofala, é ilustrativo do que acima se afirmou. Claramente, percebe-se que a acumulação dos códigos num único utilizador, naquela escola primária, propiciou condições para apropriação indevida do erário público, por parte daquele, numa actuação em que a desconformidade com o princípio da segregação de funções é manifesta.

Na busca de compreender a razão da partilha dos códigos secretos, o Ministério Público¹³¹ alegou que os utilizadores, para justificarem o afastamento do princípio de segregação de funções, apontam-se a deficiente ou falta de internet e o impedimento de alguns funcionários se apresentarem aos serviços.

De entre as duas razões apontadas, mostra-se de particular interesse abordar a questão da internet que é providenciada para o funcionamento do e-SISTAFE.

É que o deficiente ou a falta de serviço de internet é apontado como estando a condicionar o funcionamento do e-SISTAFE em vários órgãos e instituições públicas, facto

¹³⁰ Por suspeita de aproveitamento indevido do valor correspondente a 2.285.929,00MT (dois milhões, duzentos e oitenta e cinco mil, novecentos e vinte e nove meticais), contra os dois funcionários foi instaurado o processo n.º 15/0701/P/G/GPCCS/2021, que correu termos processuais no Gabinete Provincial de Combate à Corrupção de Sofala. Foram acusados no mês de Agosto de 2021 e o processo foi remetido ao Tribunal Judicial da Cidade da Beira. Foram julgados no dia 10 de Março de 2022, e condenados em penas que variam entre 3 e 8 anos de prisão.

¹³¹ Nos termos do despacho de acusação recaída no 15/0701/P/G/GPCCS/2021.

que, segundo se tem constatado, obriga os utilizadores a procurar outras instituições com melhores condições de internet para, a partir daí, realizarem a despesa.

Nestas circunstâncias, os códigos secretos são confiados a um único utilizador, que na sua posse se desloca para outra instituição, donde, isoladamente, realiza todas as fases da despesa.

A posse de vários códigos secretos permite, como já se mencionou, o acesso do funcionário ao Orçamento do Estado, podendo este se locupletar dos recursos públicos, beneficiando a si ou a terceiro.

Estão aqui apontadas várias situações, relativamente às quais, pode-se encontrar soluções jurídicas.

Parece evidente que, numa sociedade como a moçambicana, em que os órgãos e instituições públicas ainda se debatem com a problemática da internet, a implementação da Lei do SISTAFE dependente da internet, acaba não sendo efectiva, conforme se procurou demonstrar ao longo deste trabalho.

Desse modo, estas situações que têm estado a ocorrer na administração pública moçambicana exigem uma outra forma de pensar o Direito no geral, as finanças públicas, em particular e a administração financeira do Estado num plano mais específico.

Julga-se que há que encontrar novas abordagens que passam pela adopção de medidas legislativas que permitam, por um lado, ainda que de forma transitória, as instituições públicas possam realizar despesas públicas, mediante um sistema que não dependa de internet, adequando-se, desta forma, a uma realidade que se apresenta com deficiente cobertura em termos de meios tecnológicos, e, por outro, que ao funcionário seja exigido, para aceder ao e-SISTAFE, não somente o código secreto, como também, a autenticação mediante a sua impressão digital, o que conferiria maior segurança e, por esta via, prevenir-se os desvios de fundos públicos.

Entende-se, ainda, que o alargamento da rede para todos os órgãos e instituições públicas, bem assim o provimento dos quadros de pessoal das instituições públicas com recursos humanos suficientes e capacitados para a utilização do e-SISTAFE, poderá garantir a efectiva implementação da Lei do SISTAFE.

CAPITULO IV

SISTEMA DE ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA DO ESTADO Á LUZ DO DIREITO COMPARADO

O controlo da administração financeira do Estado não é uma realidade apenas da ordem jurídica moçambicana; constitui, também, grande preocupação noutras jurisdições, que, à semelhança do nosso País, desenvolvem um conjunto de mecanismos com vista a garantir uma gestão criteriosa do erário público.

Uma das mais importantes utilidades do Direito Comparado é a possibilidade de um Estado aceder à experiência legislativa de outro e, com ela, melhorar as leis ou institutos do seu próprio país.

Com efeito, o aproveitamento de soluções legislativas doutros países deve ser precedido de uma análise, tal como se apresenta adiante, com o propósito de se evitar a adopção de preceitos jurídicos desajustados ou predestinados à ineficácia.

Partindo desse pressuposto, o estudo se justifica para compreender experiências de outros ordenamentos jurídicos e, quiçá, servir de base para aprimorar o SISTAFE em Moçambique.

Neste contexto, é explanada a regulação dos sistemas de administração financeira do Estado da República Portuguesa, e a das Repúblicas de Cabo Verde e de São Tomé e Príncipe, nos seus aspectos mais salientes.

1. República Portuguesa

Em Portugal, o novo regime da administração financeira do Estado foi estabelecido na vigência do Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho, diploma que finalizou a arquitectura legislativa da reforma orçamental e de contabilidade pública naquele país, tendo substituído 31 diplomas fundamentais da contabilidade pública que vão desde a 3.ª Carta de Lei, de 1908, até à data da sua aprovação. O seu âmbito, como resulta do artigo 2, são os serviços e organismos da Administração Pública.

O modelo introduzido pelo Decreto-Lei em alusão, permitiu uma definição mais rigorosa do âmbito da gestão corrente, tendo, nesse contexto, consagrado mecanismos de

controlo de gestão financeira que, conforme se alcança do artigo 53, integram o autocontrolo, controlo interno e controlo externo.

Na sequência de mais uma reforma legislativa, em que se procurava conferir um lugar de destaque à função “controlo” no quadro da reforma da Administração Pública portuguesa, foi aprovado o Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de Junho, que implementou o Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado.

Este diploma visava consagrar um modelo articulado, integrado e coerente, estruturado em níveis, com definição das entidades responsáveis e dos princípios fundamentais de actuação, que habilitassem a uma melhor coordenação e utilização dos recursos afectos à função do controlo.

Em Portugal, o Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado sempre funcionou na dependência do Governo, e em especial ligação com o Ministério das Finanças, visando garantir o exercício coerente e articulado do controlo no seio da Administração Pública.

O Sistema integra três níveis, sendo um, operacional, assegurado pelos órgãos e serviços de inspecção, auditoria ou fiscalização, inseridos no âmbito da respectiva unidade executiva. O nível sectorial é exercido pelos órgãos sectoriais e regionais de controlo interno. E, por fim, o nível estratégico, que é exercido pela IGF, a Direcção-Geral do Orçamento e o Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social.

Ainda no âmbito do Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de Junho, foi criado o Conselho Coordenador do Sistema Nacional de Controlo Interno, ao qual, para além das funções de coordenação do sistema, foi confiada a missão de consolidar metodologias harmonizadas de controlo e de estabelecer critérios mínimos de qualidade do sistema nacional de controlo interno, susceptíveis de garantir um elevado nível de protecção dos interesses financeiros do Estado.

A fiscalização jurisdicional da execução do Orçamento do Estado está confiada ao Tribunal de Contas, órgão supremo de fiscalização da legalidade das despesas públicas e de julgamento das contas, com competências para dar parecer sobre a Conta Geral do Estado, efectivar a responsabilidade por infracções financeiras, julgar as contas que a lei mandar submeter-lhes e fiscalizar a execução do Orçamento, entre outras.

Da comparação entre os dois sistemas de administração financeira do Estado, sublinham-se algumas diferenças, que, no essencial, dizem respeito à existência, no ordenamento jurídico português, de um Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado, de um Conselho Coordenador do Sistema Nacional de Controlo Interno e de um Tribunal de Contas.

À propósito, Pedro Faela¹³², nota que o posicionamento de Portugal, no âmbito do controlo dos dinheiros públicos, demonstra um nível de amadurecimento e competência técnica das instituições de controlo externo, o que faz com que se eleve cada vez mais o nível de fiscalização e, consequentemente, o melhoramento na gestão da coisa pública.

Concordando com o autor e atendendo os propósitos para os quais estes mecanismos e instrumentos de controlo de gestão financeira foram criados, designadamente, boa gestão do erário e prevenção dos desvios de fundo do Estado e fraudes, entende-se, no presente trabalho, que os mesmos podem ser perfilhados no ordenamento jurídico moçambicano.

2. República de Cabo Verde

Na República de Cabo Verde existe o Sistema de Informação para a Gestão Financeira, criado em 2001, através do Decreto-Lei n.º 29/2001, de 19 de Novembro, que compreende as normas, princípios e estruturas necessárias ao autocontrolo, controlo interno e controlo externo, cujo objecto é o controlo da gestão financeira.

Segundo dispõe o artigo 2 do citado diploma legal, a actividade financeira pública rege-se pelos princípios orientadores da prossecução do interesse público, legalidade, transparência, responsabilização, controlo financeiro, separação e segregação de funções e da boa gestão dos recursos públicos.

No quadro dos princípios fundamentais, cumpre destacar que, por força do artigo 60, o princípio da separação e segregação de funções é de aplicação obrigatória na realização das operações de execução do orçamento, operações de tesouraria e respectiva contabilização, devendo-se, também, estabelecer-se entre diferentes serviços ou entre diferentes pessoas do mesmo serviço.

¹³² FAELA, Pedro Gonçalves Justino, “Controlo dos Dinheiros Públicos”, Trabalho de Dissertação apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Eduardo Mondlane, Maio 2017, pág. 64.

Um aspecto de particular destaque é que a República de Cabo-Verde possui um sistema de controlo integrado, conforme se extrai do artigo 109 do Decreto-Lei n.º 29/2001, de 19 de Novembro, que compreende as diversas formas do controlo financeiro.

O referido sistema de controlo integrado mostra-se interessante, porquanto inclui três mecanismos de controlo de gestão financeira, de aplicação obrigatória a todos os serviços, fundos e institutos públicos, nomeadamente, o autocontrolo; controlo interno, sucessivo e sistemático; e controlo externo.

Saliente-se que o controlo interno é exercido pela IGF, entidade a quem cabe a coordenação técnica, e pelos órgãos especializados existentes nos departamentos governamentais e outros.

Relativamente à responsabilidade pelo incumprimento das regras do Sistema de Informação para a Gestão Financeira, o Decreto-Lei n.º 29/2001, de 19 de Novembro, estabelece a responsabilidade financeira, civil e penal.

Em 2016, no ordenamento jurídico Cabo-verdiano verificou-se uma reforma legislativa, que culminou com a criação do Sistema de Administração Financeira do Estado, pela Lei n.º 107/VIII/2016, de 28 de Janeiro.

A nova Lei estabelece os princípios e normas que regem o Sistema de Controlo da Administração Financeira do Estado (SICAF), definido como sendo o conjunto orgânico integrado pelas entidades públicas, às quais compete assegurar o exercício articulado e coordenado do controlo financeiro do Estado.

Na sequência desta Lei, o SICAF passou a integrar várias entidades, designadamente, o Banco de Cabo Verde, a Polícia Judiciária, a Inspeção-Geral de Finanças, a Direcção Nacional do Orçamento e da Contabilidade Pública, a Direcção Nacional de Receitas do Estado, a Direcção-Geral da Administração Pública, a Unidade de Informação Financeira e a Unidade de Inspeção Autárquica e Territorial¹³³.

Aquele órgão (SICAF) trabalha em articulação com o Tribunal de Contas, os Tribunais Fiscais e Aduaneiros, o Ministério Público, e a Polícia Nacional, para maior eficácia do controlo financeiro, através da participação nas reuniões do Conselho Superior de Controlo Financeiro (CSCF), órgão encarregue de assegurar o carácter sistémico do controlo da administração financeira do Estado, complementaridade e racionalidade das diversas entidades que a integram.

¹³³ Cf. artigo 3º da Lei n.º 107/VIII/2016.

Nos termos da Lei n.º107/VIII/2016¹³⁴, todas as entidades com responsabilidade de controlo e fiscalização da Administração Pública têm o dever de participar, imediatamente, de qualquer infracção de que tenham conhecimento ao MP, às entidades administrativas competentes e ao Tribunal de Contas.

Verifica-se ainda, nos termos do artigo supra citado, que as entidades administrativas, o MP e o Tribunal de Contas informam, trimestralmente, as entidades participantes das providências adoptadas com base nas participações delas recebidas.

Note-se que, as decisões do Tribunal de Contas, dos Tribunais Fiscais Aduaneiros e dos Tribunais comuns, relativas ao exercício de acção de responsabilidade financeira e de acção penal por crime financeiro ou fiscal, são notificadas à Inspecção-Geral de Finanças.

Em Cabo Verde, o Banco de Cabo Verde e a IGF, como auxiliares do MP, podem constituir-se assistentes nos processos penais que corram termos perante quaisquer Tribunais, por factos violadores das normas, cujo cumprimento lhes incumba fiscalizar¹³⁵.

O controlo externo, na vertente da fiscalização jurisdicional é exercido pelo Tribunal de Contas, ao qual compete, tal como no Direito português, fiscalizar preventiva, concomitante e sucessivamente a execução do Orçamento, efectivar a responsabilidade por infracções financeiras, emitir parecer sobre a Conta Geral do Estado, entre outras situações.

Da análise dos dois ordenamentos jurídicos, designadamente o de Moçambique e o de Cabo-Verde, no que respeita ao controlo de gestão financeira, constata-se que existem similitudes, sobretudo, quanto ao objecto, princípios fundamentais e âmbito de aplicação, e diferenças quanto às normas relativas à responsabilização e à entidade competente para efectuar o controlo externo, na vertente da fiscalização jurisdicional.

No que para o presente trabalho interessa, vai-se centrar a atenção às semelhanças dos princípios fundamentais, concretamente, ao princípio da segregação de funções. Como foi demonstrado, tanto a Lei cabo-verdiana quanto a Lei moçambicana consagram o princípio de segregação de funções.

Todavia, da pesquisa efectuada na ordem jurídica cabo-verdiana, não foi encontrada nenhuma norma que excepcione a observância daquele princípio. Assim, decorre daqui, o entendimento de que se trata de uma regra que, em qualquer circunstância, deve ser cumprida. Contrariamente, no ordenamento jurídico moçambicano, prevê-se uma excepção ao princípio da segregação de funções, porém através de um Decreto.

¹³⁴ Nos termos do artigo 8.º.

¹³⁵ Artigo 10.º da Lei n.º107/VIII/2016.

A existência de um sistema de controlo integrado, que abarca o autocontrolo, controlo interno e controlo externo, no ordenamento jurídico de Cabo-Verde, constitui uma nova experiência que seria útil para o ordenamento jurídico moçambicano.

É que a Lei de Cabo Verde permite, logo à partida, ter ciência da constituição, organização e funcionamento das diversas formas de controlo, diferentemente do que sucede no ordenamento jurídico moçambicano, em que se encontram consagrados em diversos instrumentos jurídicos.

Relativamente à responsabilidade, o legislador cabo-verdiano previu, de forma expressa e inequívoca, as formas de responsabilização dos infractores, tendo usado, para o efeito, uma técnica legista simples para o aplicador da lei.

Outra figura com destaque na ordem jurídica cabo-verdiana é o SICAF, que, com certeza, é uma experiência que pode contribuir para a melhoria do sistema moçambicano, no que respeita à articulação entre as diferentes instituições públicas com competências para efectuar o controlo de gestão financeira.

3. República Democrática de São Tomé e Príncipe

Uma última análise é feita ao sistema de São Tomé e Príncipe.

À semelhança de Moçambique, São Tomé e Príncipe, após a independência, no mês de Julho de 1975, não quebrou, no geral, a continuidade do direito imposto pela colonização portuguesa.

A preocupação com a boa gestão dos recursos públicos ditou a adopção de medidas legais, no campo do controlo financeiro. É neste quadro que, ao nível da ordem jurídica de São Tomé e Príncipe foi criado o Sistema de Administração Financeira do Estado (SAFE), aprovado pela Lei n.º 03/2007, de 12 de Fevereiro.

A referida Lei tem como objecto o estabelecimento e harmonização das regras e procedimentos de programação, execução e controlo dos recursos públicos, de modo a permitir o seu uso eficaz e eficiente, bem como a produzir a informação, de forma integrada e atempada, concernente à administração financeira dos órgãos e instituições do Estado¹³⁶.

¹³⁶ Cf. artigo 1º da Lei n.º 03/2007, de 12 de Fevereiro.

O SAFE, segundo se extrai da Lei n.º 03/2007, de 12 de Fevereiro, surge perante a necessidade de aquele país introduzir reformas, com vista a inserir legislação e modelos de gestão mais adequados às exigências de administração do erário público.

Então, com a competência de fiscalizar os recursos públicos, o SAFE aplica-se a todos os órgãos de soberania, aos órgãos do poder regional e local, bem como a outras instituições do Estado, designadamente os Institutos ou Agências Nacionais e as Empresas Estatais¹³⁷.

Segundo dispõe o artigo 4 da Lei, trata-se de um sistema que se rege por princípios fundamentais, tais como o princípio da Regularidade financeira, o da Legalidade, o da Economicidade, o da Eficiência e o da Eficácia.

No ordenamento jurídico de São Tomé e Príncipe, o SAFE é integrado por um total de cinco subsistemas, designadamente, Subsistema Orçamental, Subsistema do Tesouro Público, Subsistema de Contabilidade Pública, Subsistema do Património do Estado e Subsistema do Controlo Interno.

Daqueles subsistemas, cumpre referir que o de Controlo Interno, conforme resulta do artigo 68 da Lei do SAFE, exerce as actividades de verificação da aplicação dos procedimentos estabelecidos e o cumprimento da legalidade, regularidade, economicidade, eficiência e eficácia, tendo em vista a boa gestão na utilização dos recursos postos à disposição dos organismos do Estado.

Analisando as experiências dos dois países, designadamente, Moçambique e São Tomé e Príncipe, constata-se que os seus Sistemas de Administração Financeira do Estado são instrumentos fundamentais de gestão dos recursos públicos e visam estabelecer o rigor, a racionalidade e a disciplina financeira.

Todavia, assinalam-se algumas diferenças. O SAFE não integra na sua composição o Subsistema de Auditoria Interna, tal como o vemos no ordenamento jurídico moçambicano. Ou seja, em São Tomé e Príncipe, as atribuições de fiscalização e de controlo interno são exercidas pelo Subsistema do Controlo Interno, enquanto em Moçambique estas são exercidas pela Auditoria Interna.

Da comparação entre os dois sistemas, depreende-se, também, que o princípio da segregação de funções não integra a relação dos princípios fundamentais que regem o SAFE, isto porque, no entendimento que se alcança no presente trabalho, a falta daquele princípio se

¹³⁷ Cf. artigo 2º da Lei n.º 03/2007, de 12 de Fevereiro.

deve ao facto da visão partilhada em 2007, pelo então legislador, na altura em que aprovou a Lei n.º 03/2007, de 12 de Fevereiro, Lei do SAFE, não se mostrar necessário.

Estando a Lei em vigor há cerca de 16 anos, considerando que, da pesquisa efectuada, não foi encontrada nenhuma legislação mais recente, parece compreensível que não consagrasse matérias sobre o princípio da segregação de funções e de Auditoria Interna, o que, contemporaneamente, reflecte a evolução do Direito.

Ainda que a Lei n.º 03/2007, de 12 de Fevereiro que cria o SAFE seja mais antiga quando comparada com a Lei n.º 14/2020, de 23 de Dezembro, Lei do SISTAFE, e que não estabeleça o princípio da segregação de funções e Auditoria Interna, a sua análise no presente trabalho justifica-se por outros aspectos que esta lei consagra.

Com efeito, o SAFE estabelece o regime de responsabilidade no artigo 72 da Lei n.º 3/2077, de 12 de Fevereiro de 2007, nos termos do qual os titulares dos cargos públicos, funcionários e agentes do Estado e demais entidades públicas respondem financeira, disciplinar, criminal e civilmente pelas infracções que praticarem no âmbito do exercício das suas funções de execução orçamental ou financeira.

Dois aspectos ressaltam deste dispositivo legal. O primeiro está relacionado com os sujeitos passíveis de responsabilidade por infracções praticadas no decurso do exercício das funções de execução orçamental ou financeira. A Lei são-tomense prevê, de forma expressa e inequívoca, a responsabilização, não só dos funcionários e agentes do Estado, como também a dos titulares dos cargos públicos e demais entidades públicas.

O segundo aspecto tem a ver com o facto de o artigo 72 da Lei n.º 3/2077, de 12 de Fevereiro de 2007, estabelecer, de forma clara, as formas de responsabilidade a que estão sujeitos os que infringem os ditames da lei, no exercício de funções de execução orçamental ou financeira, mencionando a responsabilidade financeira, disciplinar, criminal e civil.

Depreende-se, daqui, que a técnica legista de enumerar, num único instrumento jurídico, as diferentes formas de responsabilidade que recaem sobre os infractores, no âmbito do controlo financeiro, oferece vantagens para o aplicador da lei que fica ciente, desde logo, do tipo de processos a instaurar.

É neste particular que a Lei são-tomense tem um valor acrescentado, pois, as deficiências legais e as lacunas no contexto do regime de responsabilidade, constantes na Lei moçambicana, podem conduzir à impunidade.

Deste modo, entende-se que o SAFE dispõe de medidas capazes de assegurar melhor a responsabilização dos infractores que desviam fundos do Estado, e que, por essa razão, se julga que é uma experiência a partilhar.

Conclusão

O Sistema de Administração Financeira do Estado foi consagrado no ordenamento jurídico moçambicano, em 2002, ano em que foi aprovada a Lei n.º 9/2002, de 12 de Fevereiro, que estabelecia normas e princípios fundamentais para a gestão dos recursos públicos.

Durante a vigência da Lei em alusão, verificaram-se, na administração financeira do Estado, fenómenos que justificaram reformas legais, tendo, na sequência, sido aprovada a Lei n.º 14/2020, de 23 de Dezembro, Lei do SISTAFE, que, dentre as inovações, introduziu o Subsistema de Auditoria Interna na estrutura organizacional do SISTAFE; um regime de responsabilidade financeira e criminal por prática de desvio de fundos do Estado e fraudes no e-SISTAFE; e, no conjunto dos princípios fundamentais, o princípio da segregação de funções.

A Lei n.º 14/2020, de 23 de Dezembro, enquanto instrumento legal que estabelece os princípios e normas de organização e funcionamento do SISTAFE, só se justifica na medida em que existam recursos públicos que impliquem o controlo da gestão financeira.

É neste quadro que se compreende a análise em torno da eficácia da Lei do SISTAFE no ordenamento jurídico moçambicano, uma vez que prevenir os desvios de fundos do Estado é, antes de mais, garantir a aplicação escrupulosa dos recursos públicos no interesse da colectividade.

Assim, do estudo realizado, pode-se concluir que a Lei do SISTAFE afigura-se um instrumento fundamental no ordenamento jurídico moçambicano, para a gestão criteriosa de fundos do Estado e prevenção de desvios e fraudes no e-SISTAFE.

A Lei do SISTAFE estabelece os mecanismos de controlo de gestão financeira, mas estes, por se apresentarem com deficiências, carecem de aprimoramento.

Integram o conjunto das deficiências constatadas, no controlo interno, a questão relativa à limitação da independência da Auditoria Interna dentro de uma estrutura organizacional, assim como o cumprimento deficiente das competências legais pela IGF traduzida no insuficiente número de inspecções realizadas aos órgãos e instituições do Estado que executam o Orçamento, decorrente da reduzida cobertura territorial e exiguidade de recursos humanos.

A previsão dos mecanismos de controlo de gestão financeira, de forma dispersa, em diversos instrumentos jurídicos, ao invés de estabelecimento de um sistema integrado de controlo na Lei do SISTAFE, constitui, também, outra deficiência constatada.

No âmbito do controlo externo, no que concerne à fiscalização jurisdicional, evidencia-se a falta de um Tribunal de Contas, com estrutura, organização e funcionamento autónomo, assim como um número reduzido de inspecções e auditorias às despesas públicas realizadas pelos órgãos e instituições do Estado.

No que respeita aos princípios fundamentais, conclui-se que o n.º 6 do artigo 250 do Decreto n.º 26/2021, de 3 de Maio, está inquinado de vício de ilegalidade, por dispor no sentido contrario à regra prevista no artigo 5, alínea f) da Lei n.º 14/2020, de 23 de Dezembro, e a sua aplicação pode prejudicar os objectivos que com a Lei do SISTAFE, se pretendeu atingir.

Na vertente do regime de responsabilidade, pode-se concluir que o sistema de penas e sanções, previsto na Lei do SISTAFE revela-se, de alguma forma, inadequado para punir as infracções financeiras, crime de fraude no e-SISTAFE e os desvios de fundos do Estado.

Conclui-se, ainda, que o legislador moçambicano não previu na Lei do SISTAFE, de forma expressa e inequívoca, as diferentes formas de responsabilização dos infractores, uma técnica legista considerada simplicista para o aplicador da lei.

As deficiências legais constatadas durante a pesquisa, que se mostram correlacionadas com a lesão patrimonial de cerca de 2.464.630.622,40 MT (dois mil, quatrocentos e sessenta e quatro milhões, seiscentos e trinta mil, seiscentos e vinte e dois meticais e quarenta centavos)¹³⁸, verificada em Moçambique, de 2017 a 2021, permitem concluir que os mecanismos de controlo de gestão financeira plasmados na Lei do SISTAFE aqui analisados, não são adequados, o que a torna ineficaz.

Deste modo, a pesquisa efectuada no presente trabalho sustenta a segunda hipótese formulada, segundo a qual “a ineficácia da Lei do SISTAFE em Moçambique pode ser atribuída à inadequação dos mecanismos de controlo de gestão financeira, para a prevenção dos desvios de fundos do Estado e fraudes ao e-SISTAFE.

Relativamente à questão colocada no presente trabalho, como resposta, pode-se afirmar que os mecanismos analisados no presente estudo são fundamentais, para que a Lei

¹³⁸Sendo, 1.060.870.781,00 MT (mil e sessenta milhões, oitocentos e setenta mil, setecentos e oitenta e um meticais) em 2018; 544.020.360,69MT (quinhentos e quarenta e quatro milhões, vinte mil, trezentos e sessenta meticais e sessenta e nove centavos) em 2019; 556.293.879,01MT (quinhentos e cinquenta e seis milhões, duzentos e noventa e três mil, oitocentos e setenta e nove meticais e um centavo) em 2020, e 303.445.601,70MT (trezentos e três milhões, quatrocentos e quarenta e cinco mil, seiscentos e um meticais e setenta centavos) em 2021, segundo dados extraídos das Informações Anuais do Procurador-Geral à Assembleia da República de 2019, pág. 100; de 2019, pág. 121; de 2020, pág. 123 e, de 2021, pág. 60, respectivamente. A Informação Anual do Procurador-Geral à Assembleia da República de 2017 é omissa quanto ao valor que representa prejuízo ao Estado moçambicano, pág. 61.

do SISTAFE seja eficaz para a prevenção de desvios de fundos do Estado e fraudes ao e-SISTAFE, justificando-se, porém, o seu aprimoramento.

BIBLIOGRAFIA

1. OBRAS DE REFERÊNCIA

- ALEJANDRO, Bugallo Alvarez. 2006. Análise Económica do Direito: Contribuições e Desmistificações.
- AZEVEDO, Maria Eduarda. 2018. Manual de Finanças Públicas e Direito Financeiro. Lisboa: *Quid Juris* Sociedade Editora.
- CHIAVENATO, Idalberto. 2014. Teoria Geral da Administração, Abordagens prescritivas e normativas, 7ª Edição, Vol. I. Editora Manole.
- EIRO, Pedro. 1999. Noções Elementares de Direito. Editora Verbo.
- FERREIRA, Eduardo Paz. 2001. Lições de Direito da Economia. Lisboa: Associação Académica da Faculdade de Direito.
- FREITAS DO AMARAL, Diogo. 1993. Curso de Direito Administrativo, Vol. I. Coimbra: Livraria Almedina.
- GIAMBIAGI, Fábio e Além, Ana Cláudia. 2000. Finanças Públicas, Teoria e Prática, 2ª Edição, Revista e Actualizada. Brasil: Editora Campus.
- LUÍS, S. Cabral de Moncada. 2012. Direito Económico, 6ª Edição. Coimbra Editora.
- MACIE, Albano. 2013. Lições de Direito Administrativo Moçambicano, em especial: Função Pública, Funcionários & Agentes do Estado. Vol. II. Maputo: Edição do Autor.
- MARÇAL, Nelson e Fernando Marques. 2011. Manual de Auditoria e Controlo Interno no Sector Público. Lisboa: Edições Sílabo.
- MARCONI, M. A. E Lakatos, E. M. 2003. Fundamentos de Metodologia Científica, 5ª Edição. São Paulo: Editora Atlas.
- MIRANDA, Jorge. 1990. Manual de Direito Constitucional, Tomo I. Coimbra Editora Limitada.
- MIRANDA, Jorge. 1990. Manual de Direito Constitucional, Tomo III. Coimbra Editora Limitada.
- NICOL'S, Mouzinho. 2010. Protecção do Consumidor na Ordem Jurídica Moçambicana, Maputo: Edição Publifix, Lda.
- PEREIRA, José Matias. 2012. Foco na Política Fiscal, no *Planejamento* e Orçamento Público, Revista e Actualizada, 6ª Edição, São Paulo: Editora Atlas S.A.

- PEREIRA, Paulo Trigo; AFONSO, António; ARCANJO, Manuela e SANTOS, José Carlos Gomes. 2005, 2007, 2009, 2012, 2016. Economia e Finanças Públicas, 5ª Edição, Revista e Actualizada, Escolar Editora.
- REBELO SOUSA, Marcelo e GALVÃO, Sofia. 2000. Introdução ao Estudo do Direito, 5ª edição. Lisboa: Editora Lex.
- RIBEIRO, José Joaquim Teixeira. 1991. Lições de Finanças Públicas, 4ª Edição, Refundida e Actualizada. Coimbra: Editora Limitada.
- SOUSA FRANCO, António L. 2012. Finanças Públicas e Direito Financeiro, Vol. I e II, 4ª Edição, 14ª Reimpressão. Coimbra: Almedina Editora.
- SOUSA, Domingos Pereira. 1992. Finanças Públicas. Lisboa: Editor Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas.
- TEIXEIRA, António Braz. 1992. Finanças Públicas e Direito Financeiro. Lisboa: Editora AAFDL.
- WATY, Teodoro Andrade. 2011. Direito Económico. Maputo: W &W Editora, Limitada.
- WATY, Teodoro Andrade. 2011. Direito Financeiro e Finanças Públicas. Maputo: W &W Editora, Limitada.

2. Legislação

2.1. Legislação doméstica

- Constituição da República Popular de Moçambique de 1975, Boletim da República n.º 1, 1ª Série, de 25 de Junho de 1975.
- Constituição da República de Moçambique. Suplemento do Boletim da República n.º 44, 1ª Série, de 2 de Novembro de 1990, com alterações introduzidas pelas Leis n.ºs 11/92, de 8 de Outubro, 12/92, de 9 de Outubro e 9/96, de 22 de Novembro (texto compilado pela AWEPA).
- Constituição da República de Moçambique. Suplemento do Boletim da República n.º1ª Série, de 22 de Dezembro de 2004. Actualizada pela Lei n.º 1/2018, 12 de Junho.
- Lei n.º 9/2002, de 12 de Fevereiro. Suplemento do Boletim da República n.º 7, 1ª Série. Cria o Sistema de Administração Financeira do Estado.

- Lei n.º 14/2020, de 23 de Dezembro. Suplemento do Boletim da República n.º 246, 1ª Série. Estabelece os princípios e normas de organização e funcionamento do Sistema de Administração Financeira do Estado, abreviadamente designado SISTAFE.
- Lei n.º 6/2021, de 30 de Dezembro. Suplemento do Boletim da República n.º 252, 1ª Série. Aprova o PESOE de 2022.
- Lei n.º 24/2019, de 24 de Dezembro. 2020. Maputo: Imprensa Nacional de Moçambique, E.P., que aprova o Código Penal.
- Lei n.º 8/2015, de 6 de Outubro, que altera e republica a Lei n.º 14/2014, de 14 de Agosto.
- Decreto n.º 26/2021, de 3 de Maio. Suplemento do Boletim da República n.º 83, 1ª Série. Aprova o Regulamento do Sistema de Administração Financeira do Estado.
- Decreto n.º 67/2019, de 5 de Agosto. Suplemento do Boletim da República n.º 150, 1ª Série. É concernente às normas de organização e funcionamento, bem como às competências e mecanismos de gestão do Centro de Desenvolvimento de Sistemas de Informação de Finanças (CEDSIF), criado pelo Decreto n.º 34/2010, de 30 de Agosto.
- Decreto n.º 60/2013, de 29 de Novembro, Suplemento do Boletim da República n.º 96, 1ª Série. Cria a IGF e aprova o respectivo regime jurídico.
- Resolução n.º 15/2020, de 15 de Maio. Suplemento do Boletim da República n.º 90, 1ª Série. Aprova o Estatuto orgânico do Ministério da Economia e Finanças.
- Diploma Ministerial n.º 181/2013, de 14 de Outubro. Manual de Administração Financeira e Procedimentos contabilísticos.
- Circular n.º 01/GAB-MEF/2022, 3/01/2022. Ministério da Economia e Finanças, Gabinete do Ministro, Administração e Execução do Plano Económico e Social e Orçamento do Estado para 2022.

2.2. **Legislação internacional**

- Declaração de Lima, aprovada em 1977 sobre as normas internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores.
- Lei n.º 03/2007, de 12 de Fevereiro de 2007. Cria o Sistema de Administração Financeira do Estado, da República Democrática de São Tomé.
- Lei n.º 107/VIII/2016, de 28 de Janeiro. Estabelece os princípios e normas que regem o sistema de controlo da Administração Financeira do Estado, na República de Cabo Verde.

3. Casos e jurisprudência

- Caso Tesouro, processo n.º 32/11/P/2019 (registo do Ministério Público) ou processo n.º 25/2020-A (Tribunal Judicial da Cidade de Maputo), 6ª Secção do Tribunal Judicial da Cidade de Maputo.

6. Publicações periódicas

Jornal Notícias. Edição n.º 31.770. Quarta-feira, 16 de Novembro de 2022, pág. 1.

7. Outras fontes

- A Estratégia da Reforma e Desenvolvimento da Administração Pública de Moçambique: 2011-2025.
- Faela, Pedro Goncalves Justino. 2017. Controlo dos Dinheiros Públicos em Moçambique. Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Eduardo Mondlane, no curso de Mestrado em Ciências Jurídico-Económicas como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre. Maputo.
- GIL, António Carlos. 2002. Como Elaborar Projectos de Pesquisa, 4ª Edição. São Paulo: Editora Atlas S.A.
- Guião do Utilizador, Versão 1, Módulo de Administração do Património do Estado. Ministério da Economia e Finanças, Centro de Desenvolvimento do Sistema de Informação de Finanças e Direcção Nacional do Património do Estado.
- Informações anuais do Procurador-Geral da República à Assembleia da República de 2018, 2019, 2020, 2021 e 2022.
- Manual de Projecções Macroeconómicas e Fiscais. Março de 2020. Ministério da Economia e Finanças.
- MAZIVE, Alfredo Bernardo. Relatório Final sobre o Estudo da Mobilidade dos Funcionários e Agentes do Estado do Ministério da Administração Estatal: 2009/2019.
- Ministério da Economia e Finanças. Balanço da Reforma da Administração Financeira do Estado 2002-2014 e Perspectivas para 2015 – 2019, Maputo, Novembro, 2015.
- O Sector Público em Moçambique. 2021. Conceito e âmbito. Instituto Nacional de Estatística.

- PRATA, Ana, Dicionário Jurídico, 3ª Edição, Almedina, Coimbra, 1992.
- Reforço das Instituições Fiscais em Moçambique. Novembro de 2015. Fundo Monetário Internacional.
- Visão das Finanças Públicas: 2011-2025. Junho de 2012. Ministério da Economia e Finanças. Maputo.

8. Documentos electrónicos

- Hierarquia das leis. Disponível em: <https://sopra-educacao.com/2022/05/06/hierquia-das-leis/> acessado em: 19/7/2022.
- LOPES, Erika da Moeda, o Controlo da Administração Financeira do Estado, Portugal, 2017. Disponível em: <https://repositorio.iscte.iul.pt>. Acessado em: 06/5/2022.
- MAFUMO, Jorlinho A. Frenque, Trabalho de licenciatura em Contabilidade e Finanças subordinado ao título Sistema de Controlo Interno sobre a Gestão de Tesouraria, o caso: Aeroportos de Moçambique, EP, 2013. Disponível em: <https://c:/Users/user/documentos/mestrado-dissertação/textos>. Acessado em: 8/5/2022.
- Manual do Ordenador de despesas. Disponível em: <https://www.cnmp.mp.br>. Acessado em: dia 13/7/2022.
- MAZIVE, Alfredo Bernardo, Estudo sobre a mobilidade dos funcionários e agentes do Estado, Relatório Final, Ministério de Administração Estatal e Função Pública, 2009/2019. Disponível em: <https://www.pdul.gov.mz>. Acessado em: 8/5/2022.
- SAL e Caldeira, Advogados e Consultores, Lda, A Reforma Do Sistema De Administração Financeira Do Estado, Moçambique. Disponível em: <http://salcaldeira.com/index.php/pt/publicacoes/artigos>. Acessado em: 7/6/2022.
- SILVA, Magno António, O Princípio da Segregação de Funções e sua aplicação no controlo processual das despesas; uma abordagem analítica pela óptica das licitações públicas e das contratações administrativas. Brasil. Disponível em: <https://revista.tcu.gov.br>. Acessado em: 05/04/2022.