

UNIVERSIDADE POLITÉCNICA  
A POLITÉCNICA  
ESCOLA SUPERIOR ABERTA

Título do Projecto

As Infracções e Responsabilidades Financeiras dos Titulares e Gestores de Órgãos Públicos, por Inobservância da Lei, e das Recomendações dos Órgãos de Inspeção e Auditoria Externa em Moçambique

Nome do autor

Ultímia Zandamela

Maputo

2023

Nome do autor

Ultímia Zandamela

Título da Monografia

As Infracções e Responsabilidades Financeiras dos Titulares e Gestores de Órgãos Públicos, por Inobservância da Lei, e das Recomendações dos Órgãos de Inspeção e Auditoria Externa em Moçambique

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Universidade Politécnica – Escola Superior Aberta. como requisito parcial para obtenção do grau de Licenciatura em Ciências Jurídicas .

Tutor: Dr Reinaldo João Lopes da Silva

Parecer do Tutor:

A presente monografia intitulada “As Infracções e Responsabilidades Financeiras dos Titulares e Gestores de Órgãos Públicos, por Inobservância da Lei, e das Recomendações dos Órgãos de Inspeção e Auditoria Externa em Moçambique,” realizada pela licencianda Últimia Zandamela, constitui, para nós, o culminar do seu árduo percurso académico para a obtenção do grau de licenciatura em Ciências Jurídicas.

As abordagens contidas nesta monografia, são de carácter teórico, normativo e com ênfase sobre “as Infracções e Responsabilidades Financeiras dos Titulares e Gestores de Órgãos Públicos, por Inobservância da Lei, e das Recomendações dos Órgãos de Inspeção e Auditoria Externa em Moçambique”.

A Estudante esforçou-se em trazer informações relevantes que facilitem explorar a legislação sobre a abordagem das infracções e responsabilidades financeiras dos titulares e gestores de órgãos públicos, por inobservância da lei, bem como das recomendações dos órgãos de inspeção e auditores externos no território moçambicano, na medida que há cada vez mais exigência da boa gestão do bem público.

Aponta também o interesse do Estado na chamada a responsabilidade dos seus titulares e gestores de órgãos públicos, para uma melhor dinâmica e transparência de gestão do bem público.

Com o presente estudo a licencianda demonstra possuir um conhecimento razoável da situação das Infracções e Responsabilidades Financeiras dos Titulares e Gestores de Órgãos Públicos, pela Inobservância da Lei, e está apta ao pronunciamento sobre a sua real situação, bem como tem boas possibilidades de assessorar e dar aconselhamento aos intervenientes dos titulares e gestores de órgãos públicos, na matéria e Recomendações deixadas no âmbito das Inspeção e Auditoria Externa, para melhor gestão do bem público em Moçambique.

Pelo que somos de opinião que esta monografia, seja digna de uma classificação muito positiva e, portanto, é de recomendar a mesma a apreciação em sede de defesa.

Maputo, 06 de Setembro de 2023

O Tutor

Reinaldo João T. L. da Silva

## Dedicatória

Aos meus País, Xavie Eugênio Zandamela, e Elisa Obed Langa (em Paz Perpétua), aos meus Filhos Jequissene Júnior e Elísiya Jerca.

## Agradecimentos

Em primeiro lugar agradeço a Deus pelo dom da vida, pela saúde durante a realização do trabalho, pela força e vontade de aprender e inovar cada vez mais. "Em tudo dai Graças".

Aos meus pais Xavier Eugénio Zandamela e Elisa Obed Langa (na eterna Graça), a minha Madrinha Deolinda Munguambe, aos meus irmãos, Jerónimo Calado, Eugénio Zandamela, Nataniel Zandamela, Pinto Carmo (em memória), Noe Dias Zandamela, Francisco Zandamela, Ana Maria Zandamela, pela participação de forma integral na minha formação humana, pelo suporte na vida académica, e pelos valores morais e éticos que me transmitiram desde pequena.

A Dra Elizabeth Cardoso, Juiza Presidente do Tribunal Administrativo Provincial de Gaza, pela oportunidade e desafios profissionais que me colocou. Estes conferiram-me conhecimentos, e ousadia para uma aventura científica

Ao Dr. Nascimento Ernesto Bazo, (orientador), por ter-me ajudado a tornar esta obra possível, mesmo com os desafios de que o tema emanou.

A dra Célia Guitira, e toda equipe da ESA, pelo encorajamento e todo apoio que me prestou.

Certamente que muitos nomes que deveriam constar desta lista ficaram omissos, por essa razão o meu agradecimento é extensivo a todos os que directa ou indirectamente, são responsáveis pelo culminar desta etapa.

Muito obrigada!

## Resumo

O presente trabalho tem como tema “*As Infracções e Responsabilidades Financeiras dos Titulares e Gestores de Órgãos Públicos, por Inobservância da Lei e das Recomendações dos Órgãos de Inspeção e Auditoria Externa em Moçambique*”, justifica-se pelo facto de se tratar de infracções e responsabilidades financeiras, decorrentes da inobservância da Lei e das recomendações dos órgãos de inspecção e auditoria externa, e pela reocorrência na prática desse tipo legal de infracções.

Casos criminais de responsabilização financeira aos titulares e gestores de órgãos públicos, por prática desse tipo de infracções. Em relação ao problema de pesquisa, o Tribunal Administrativo, no âmbito da realização do controlo da legalidade e eficiência das receitas e despesas públicas e julgamento das contas, nos casos em que se detecta situações de infracções, há lugar para responsabilidade financeira.

No que concerne a questões de pesquisa, destacamos as causas, o regime jurídico que regula as infracções e a responsabilidade financeira a que os infractores estão sujeitos.

Em termos metodológicos, é uma pesquisa de natureza qualitativa, que incluiu técnica documental, bibliográfica e método monográfico.

Contudo, concluímos que, o Tribunal Administrativo e a Inspeção Geral de Finanças, devem enviar em tempo útil os relatórios preliminares e finais das inspeções e auditorias realizadas às entidades auditadas ou inspecionadas; Partilha ou divulgação dos relatórios ao nível da instituição auditada; Monitoria das matrizes das recomendações e correções levantadas aquando das auditorias ou inspeções; Que as auditorias e inspeções as entidades publicas sejam um exercício regular e efectivo; Formação e Capacitação constante aos gestores públicos, sobre matéria de gestão transparente de fundos, infracções financeiras e suas implicações; Revisão das medidas aplicadas aos gestores reincidentes no cometimento de crimes de natureza financeira.

Palavras-chave: Infracções e Responsabilidades Financeiras, Gestores de Órgãos Públicos, Órgãos de Inspeção e Auditoria Externa-Tribunal Administrativo.

## Abstract

This paper discusses financial infringements and sanctions imposed on public managers for non-compliance with the Law and for not obeying the inspection and external Audit Bodies recommendations. The rationale for the topic is the reoccurrence of these infringements and sanctions, including criminal lawsuits to public managers. As research questions, the paper inquires the causes and the legal regime that regulates infringements and the financial accountability to which offenders are subject. This is a qualitative research, which included documental, bibliographic and monographic techniques for data collection. The study concludes that the Administrative Court and the Inspectorate General of Finance must send the preliminary and final reports of the inspections and audits carried out to the audited or inspected entities in a timely manner. Monitoring of the matrices of recommendations and corrections raised during audits or inspections; That audits and inspections of public entities are a regular and effective exercise; Constant training and capacity building for public managers, on matters of transparent fund management, financial infractions and their implications; Review of the measures applied to recurrent offenders of a financial nature.

Key-words: financial infringements and sanctions, public managers, Administrative Court and the Inspectorate General of Finance bodies.

## Lista de siglas

DNPE – Direcção Nacional de Património de Estado

## Lista de Abreviaturas

AC - Agente Contabilista

ACI - Agente de Controlo Interno

AEF - Agente de Execução Financeira

AEO - Agente de Execução Orçamental

AF - Agente Financeiro

AFR - Agente Financeiro da Receita

AO - Agente Orçamental

AP - Agente de Património

APF - Agente de Programação Financeira

AFU's - Adiantamento de Fundos

BR – Boletim da República

CFMP - Cenário Fiscal de Médio Prazo

CRM - Constituição da República de Moçambique

CGE – Conta Geral de Estado

CUT - Conta Única do Tesouro

CBRT - Conta Bancária de Receita de Terceiros

ERDAP - Estratégia da Reforma e Desenvolvimento da Administração Pública

GF - Gestor de Fundos

GFM - Gestor de Fundo de Maneio

INTOSAI - Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores

IVA - Imposto sobre o Valor Acrescentado

MARP - Mecanismo Africano de Revisão de Pares

MAF - Manual de Administração Financeira e Procedimentos Contabilísticos

NEPAD - Nova Parceria para o Desenvolvimento de África

ODS - Objectivos de Desenvolvimento Sustentável

OD - Ordenador de Despesa

OE - Orçamento do Estado

PESOE - Plano Económico e Social e Orçamento do Estado

PQG - Programa Quinquenal do Governo

PES - Plano Económico e Social

SISTAFE - Sistema de Administração Financeira do Estado

SPO - Subsistema de Planificação e Orçamentação

SOE - Subsistema de Orçamento do Estado

STP-D - Subsistema do Tesouro Público da Despesa

TA - Tribunal Administrativo

TCE - Tribunal de Contas Europeu

UI - Unidade Intermédia

UGB's - Unidades Gestoras Beneficiárias

## Sumário

Sumário	
Dedicatória .....	ii
Agradecimentos .....	iii
Resumo .....	iv
Abstract .....	v
Lista de siglas .....	vi
Lista de Abreviaturas .....	vii
1. Introdução .....	1
2. O Problema de Investigação .....	1
3. Justificativa .....	7
4. Objectivos do Trabalho .....	11
4.1. Objectivo Geral: .....	11
4.2. Objectivos Específicos: .....	11
5. Perguntas de Investigação .....	12
6. Metodologia do Trabalho .....	12
6.1. Quanto à Natureza do Estudo .....	12
6.2. Quanto à Forma de Abordagem .....	13
6.3. Quanto aos Procedimentos Técnicos .....	13
6.4. Técnicas de Recolha de Dados: .....	14
6.5. Métodos de Procedimento .....	16
6.6. Método de Abordagem .....	16
7. Revisão de Literatura .....	17
7.1. Infracções e Responsabilidades Financeiras dos Titulares e Gestores de Órgãos Públicos por Inobservância da Lei .....	17
7.1.1. Infracções e Responsabilidades Financeiras .....	17
7.1.2. Irregularidade Grave .....	19
7.1.3. Entidades Sujeitas a Jurisdição e Controlo Financeiros .....	19
7.1.4. Sistema de Controlo Financeiro .....	20
7.1.5. Características da Responsabilidade Financeira .....	23
7.1.6. Tipos de Responsabilidade Financeira .....	24
7.1.7. Dimensões de Responsabilidades por Actos de Natureza Financeira .....	26

7.2. Infracções e Responsabilidades Financeiras dos Titulares e Gestores de Órgãos Públicos por Inobservância das Recomendações dos Órgãos de Inspeção e da Auditoria Externa .....	32
7.2.1. Inspeções e Auditorias .....	32
7.2.2. Sistema de Administração Financeira e Procedimentos Contabilísticos .....	32
7.2.3. Agente do SISTAFE .....	32
7.2.4. Tipos de Agentes do SISTAFE .....	32
7.2.5. Fiscalização das Finanças Públicas .....	33
7.2.6. Controlo Interno e Controlo Externo .....	35
8. A Responsabilidades Financeiras dos Titulares e Gestores de Órgãos Públicos pelo Tribunal Administrativo .....	37
8.1. Aspectos Gerais sobre o Tribunal Administrativo .....	37
8.2. Competências do Tribunal Administrativo .....	37
8.3. Colaboração com outras Entidades .....	38
8.4. Conta Geral do Estado .....	39
8.4.1. Instrução de Execução Obrigatória .....	39
8.5. Formas de Apreciação das Contas .....	39
8.5.1. Verificação do 1.º Grau .....	40
8.5.2. Verificação de 2.º Grau .....	41
8.5.3. Inspeção .....	41
8.5.4. Auditoria .....	42
8.6. Tipos de Auditoria .....	44
8.7. Evidências de Responsabilidade Financeira .....	45
8.8. Identificação dos Responsáveis pelas Infracções Financeiras .....	45
8.9. Decisão em Responsabilidade Financeira ou Juízo de Censura .....	46
8.10. O Conteúdo das Decisões .....	46
8.11. Redução ou Relevação da Responsabilidade Financeira .....	46
8.11.1. Requisitos da Relevação .....	47
8.12. Causas de Extinção da Responsabilidade .....	47
8.12.1. Diplomas Legais de Execução do Orçamento do Estado .....	48
8.13. Reincidência de Infracções Financeiras por Inobservância da Lei e das Recomendações dos Órgãos de Inspeção e Auditoria Externa, feitas pelo Tribunal Administrativo .....	49
9. Conclusões e Recomendações .....	56

9.1. Conclusão .....	56
9.2. Recomendações .....	58
De entre várias, destacamos algumas recomendações que possam contribuir para a redução do cometimento das infracções e ajudam na melhoria da gestão financeira, a saber: .....	
10. Referências Bibliográficas .....	61

## 1. Introdução

O presente trabalho tem como tema “*As Infracções e Responsabilidades Financeiras dos Titulares e Gestores de Órgãos Públicos por Inobservância da Lei e das Recomendações dos Órgãos de Inspeção e Auditoria Externa em Moçambique*”. O trabalho incia com o problema de pesquisa, aonde procuramos saber das infracções e responsabilidades financeiras decorrentes da inobservância da Lei e a natureza jurídica das infracções resultantes da inobservância das recomendações dos órgãos de inspeção e auditoria externa, que se justifica pela reiniciencia de casos criminais de responsabilização financeira aos titulares e gestores de órgãos públicos por prática desse tipo de infracções.

Em termos de revisão de literatura, procuramos trazer a base legal a Lei 14/2014, de 14 de Agosto, alterada e republicada pela Lei n.º 8/2015, de 6 de outubro, concernente a organização, funcionamento e processo da Secção de Contas Públicas do Tribunal Administrativo e ao processo de fiscalização prévia, através do Visto, nos tribunais administrativos provinciais e no Tribunal Administrativo da Cidade de Maputo, bem como trazer o quadro jurídico sobre as infracções e responsabilidades financeiras, resultantes da inobservância de Lei e das recomendações dos órgãos de inspeção e auditoria externa.

O objectivo do trabalho é refletir em torno dos aspectos relacionados a infracções e a responsabilidade a que os titulares e gestores de órgãos públicos estão sujeitos, usando todos os métodos que possam-nos ajudar a refletir melhor o tema em análise.

## 2. O Problema de Investigação

Moçambique tem com instrumentos programáticos, o Programa Quinquenal do Governo (PQG) 2020-2024 centra a sua acção governativa na melhoria do bem-estar e da qualidade de vida das famílias moçambicanas, na redução das desigualdades sociais e da pobreza, na criação de um ambiente de paz, harmonia e tranquilidade, com um forte estímulo na criação do emprego, (República de Moçambique, 2020:4). O Programa do Governo que aqui se apresenta, tem o seu enfoque de entre várias matérias, o combate a corrupção objecto do presente trabalho.

O presente Programa do Governo assenta em Prioridades materializáveis a médio e longo prazos, através de medidas e acções de política anuais tangíveis e mensuráveis. Estas medidas e acções de política, constituem a base para prossecução da visão e dos objectivos plasmados nos instrumentos nacionais de planeamento de médio e longo prazos, onde se destacam a Agenda 2025, Estratégia Nacional de Desenvolvimento, Políticas e Estratégias Sectoriais e Territoriais, Balanço dos 4 anos do PQG 2015-2019, CFMP 2019-2021, Relatórios da Presidência aberta e inclusiva, Relatório de Avaliação da Pobreza, o Programa Integrado de Investimentos, o Plano Estratégico de Promoção do Investimento Privado em Moçambique, bem como nos programas de âmbito regional, continental e internacional, onde pontificam o Plano Regional de Desenvolvimento Estratégico e Integrado da SADC, a Nova Parceria para o Desenvolvimento de África (NEPAD), o Mecanismo Africano de Revisão de Pares (MARF), a Agenda 2063 da União Africana, os Objectivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) e a Visão da Agenda Global de Desenvolvimento Pós-2015, (República de Moçambique, 2020:5).

De acordo com a Lei n.º 6/2021 de 30 de Dezembro que Aprova o Plano Económico e Social e Orçamento do Estado para o ano de 2022, O Plano Económico e Social e Orçamento do Estado, designado por PESOE, 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, num horizonte temporal de um ano, visando a materialização do Programa Quinquenal do Governo (PQG) 2020-2024. Estatui o número 4, do artigo 23 da Lei n.º 14/2020, de 23 de Dezembro, que estabelece os Princípios e Normas de Organização e Funcionamento do Sistema de Administração Financeira do Estado, designada por SISTAFE, que a Proposta do PESOE é elaborada e submetida pelo Governo para a sua aprovação pela Assembleia da República.

A Lei n.º 14/2020, de 23 de Dezembro, que estabelece os princípios e normas de organização e funcionamento do Sistema de Administração Financeira do Estado – SISTAFE, apresenta, entre outras reformas, a introdução do Subsistema de Planificação e Orçamentação (SPO), em substituição do Subsistema de Orçamento do Estado (SOE), definindo de forma sistematizada o ciclo de planificação e orçamentação, os seus instrumentos, bem como a responsabilidade pela sua elaboração e aprovação.

O controlo externo da gestão dos dinheiros públicos-político e financeiro, é uma missão dos Estados de Direito democráticos, exacerbada pelos contribuintes cidadãos que, no afã dos nossos dias, exigem rigor, responsabilidade e transparência no exercício daquela gestão, qualidades escrutinadas pela necessária confiança nas instituições acometidas daquele controlo, (Serra, 2016:149).

Compete-lhe, face às irregularidades detectadas, no âmbito dos seus poderes jurisdicionais financeiros, efetivar a responsabilidade financeira e julgar as contas, daqueles que estão obrigados à sua submissão ao Tribunal. Perscrutamos os instrumentos ao alcance daquela Instituição, no âmbito do controlo prévio, concomitante e sucessivo e analisamos o âmbito jurídico-normativo do controlo jurisdicional financeiro. Estas duas faces da mesma moeda, porém, não se confundem mas sim, complementam-se. Cotejar esta asserção é precisamente o desiderato do presente estudo, (Serra, 2016:149).

O artigo 227 da Constituição da República de Moçambique, revista e republicada pela Lei nº.1/2018 de 12 de Junho, estabelece que o Tribunal Administrativo e o órgão superior da hierarquia dos tribunais administrativos, fiscais e aduaneiros, e tem como função principal o “controlo da legalidade dos actos administrativos e a aplicação das normas regulamentares, emitidas pela Administração Pública, bem como a fiscalização da legalidade das despesas públicas e respectiva efectivação da responsabilidade por infração financeira.”

O Tribunal Administrativo de Moçambique, tem jurisdição e controlo financeiro no âmbito de toda a ordem jurídica da República de Moçambique, tanto em território nacional como no estrangeiro, neste caso, incluindo os serviços, organismos e representações nacionais em funcionamento no estrangeiro<sup>1</sup>. O Tribunal Administrativo enquanto órgão supremo e independente de controlo externo, faz a fiscalização das receitas e despesas públicas. Esta fiscalização é realizada pela Terceira Secção do TA, a Secção das Contas Públicas.

O Tribunal Administrativo realiza o controlo da legalidade e eficiência das receitas e despesas públicas; julgamento das contas que a lei mandar submeter à efectivação da responsabilidade financeira, por eventuais infracções financeiras com o objectivo de analisar a conformidade com

---

<sup>1</sup> N.º 1 do artigo 2 da Lei 14/2014, de 14 de Agosto, concernente a organização, funcionamento e processo da Secção de Contas Públicas do Tribunal Administrativo e ao processo de fiscalização prévia, através do Visto, nos tribunais administrativos provinciais e no Tribunal Administrativo da Cidade de Maputo. Republicada pela Lei n.º 8/2015, de 6 de outubro.

a lei, bem como a regularidade e correcção da gestão segundo critérios de economia, eficácia e eficiência<sup>2</sup>.

O Tribunal Administrativo, no âmbito da realização do controlo da legalidade e eficiência das receitas e despesas públicas e julgamento das contas, tem deparado com situações que constituem infracções e responsabilidades financeiras.

De acordo com o artigo 98 da Lei n.º 14/2014, de 14 de Agosto, republicada pela Lei n.º 8/2015, de 6 de outubro, concernente a Organização, Funcionamento e Processo da Secção de Contas Públicas do Tribunal Administrativo e ao Processo de Fiscalização Prévia, através do Visto, nos Tribunais Administrativos Provinciais e no Tribunal Administrativo da Cidade de Maputo, Constitui infracção financeira típica, situações que nos remetem á:

- A apresentação de documentos ou declarações falsas;
- A execução do acto ou contrato sem prévia sujeição a visto ou após o conhecimento de recusa de visto;
- A desconformidade substancial entre a minuta e o contrato;
- A não liquidação, cobrança ou entrega nos cofres do Estado das receitas devidas;
- A violação das normas sobre a elaboração e execução dos orçamentos, bem como da assunção, autorização ou pagamento de despesa pública ou compromisso;
- A não efectivação ou retenção indevida dos descontos legalmente obrigatórios a efectuar ao pessoal;
- A falta injustificada de remessa de contas ao tribunal competente ou sua apresentação com deficiências, tais que impossibilitem ou gravemente dificultem a sua verificação.

A Responsabilidade Financeira, constata-se sempre que, sem prejuízo de eventual responsabilidade disciplinar, criminal ou civil, o desrespeito das normas previstas na presente

---

<sup>2</sup> N.º 2 e 3 do artigo 2 da Lei 14/2014, de 14 de Agosto, concernente a organização, funcionamento e processo da Secção de Contas Públicas do Tribunal Administrativo e ao processo de fiscalização prévia, através do Visto, nos tribunais administrativos provinciais e no Tribunal Administrativo da Cidade de Maputo. Republicada pela Lei n.º 8/2015, de 6 de outubro.

Lei<sup>3</sup> acarreta responsabilidade financeira das entidades ou funcionários, cuja actuação seja lesiva ao património e dos interesses financeiros do Estado<sup>4</sup>.

A responsabilidade financeira pressupõe a existência de culpa e é independente do dano efectivamente causado. O tribunal avalia o grau de culpa de acordo com as circunstâncias do caso, tendo em consideração as competências do cargo ou a índole das principais funções de cada responsável, o volume de fundos movimentados, o montante material da lesão dos dinheiros ou valores públicos, o grau de acatamento de eventuais recomendações do tribunal competente, e os meios humanos e materiais existentes no serviço, organismo ou entidade em causa<sup>5</sup>.

No que concerne a efectivação da responsabilidade, a responsabilidade financeira é feita pelo Tribunal Administrativo e, na falta, pelo tribunal comum, podendo ser garantida através do arresto contra os responsáveis por dinheiro e outros valores públicos.

Concretizado o procedimento próprio de auditoria, mediante a utilização de métodos, técnicas, realização de testes e amostras, e depois de concluídas as várias fases do processo (estudo preliminar, elaboração e aprovação do plano global de auditoria, execução da auditoria [exame e avaliação concreta dos controlos instituídos, elaboração do programa de trabalho, constituição de dossiers correntes da auditoria e trabalho de campo], avaliação [elaboração do relato de auditoria e sua notificação à entidade auditada, para exercício do contraditório] e elaboração do relatório), podem ser detetadas anomalias, (Serra, 2016:195).

O espectro das anomalias detetadas pode ir de simples erros, irregularidades, à prática de infrações financeiras ou mesmo de infrações de natureza criminal (actos ilegais). Assim, revela-se fundamental que a planificação do trabalho de verificação do auditor, seja de modo a assegurar de forma razoável a deteção de anomalias que, dependendo do seu enquadramento

---

<sup>3</sup> Lei14/2014, de 14 de Agosto, concernente a organização, funcionamento e processo da Secção de Contas Públicas do Tribunal Administrativo e ao processo de fiscalização prévia, através do Visto, nos tribunais Administrativos provinciais e no Tribunal Administrativo da Cidade de Maputo. Republicada pela Lei n.º 8/2015, de 6 de outubro.

<sup>4</sup> Lei14/2014, de 14 de Agosto, concernente a organização, funcionamento e processo da Secção de Contas Públicas do Tribunal Administrativo e ao processo de fiscalização prévia, através do Visto, nos tribunais administrativos provinciais e no Tribunal Administrativo da Cidade de Maputo. Republicada pela Lei n.º 8/2015, de 6 de outubro.

<sup>5</sup> Lei14/2014, de 14 de Agosto, concernente a organização, funcionamento e processo da Secção de Contas Públicas do Tribunal Administrativo e ao processo de fiscalização prévia, através do Visto, nos tribunais administrativos provinciais e no Tribunal Administrativo da Cidade de Maputo. Republicada pela Lei n.º 8/2015, de 6 de outubro.

legal, poderão ter de ser comunicadas, através do Ministério Público, às instâncias judiciais adequadas, (Serra, 2016:195).

Os efeitos do controlo, seja no âmbito do controlo prévio, seja em sede de verificação externa de contas, no âmbito de auditorias ou ainda de efetivação de responsabilidades financeiras, um dos poderes do Tribunal de Contas, é de efetuar recomendações (a par das observações e conclusões), (Serra, 2016:205).

As recomendações do Tribunal de Contas definem-se, de acordo com Tavares (2014)<sup>6</sup>, Como um “acto de um órgão público (Ex: Tribunal Administrativo), que no exercício dos seus poderes legais de controlo da legalidade, da regularidade e da gestão financeira, em que, verificadas determinadas situações, indica, aconselha, apela, exorta os órgãos controlados, a seguir determinado caminho em ordem, e a suprir ou corrigir as mesmas ou evitar a sua ocorrência no futuro”<sup>7</sup>, (Serra, 2016:205-206).

Na linha de autores como Tavares (2014)<sup>8</sup>, Costa (2010)<sup>9</sup> Ou Ventura (2013)<sup>10</sup>, Podemos afirmar que estas se distanciam das noções de decisão, no sentido em que estas não constituem ordens, determinações ou comandos. Por outro lado, não se quedam na noção de parecer, pois, sendo um acto opinativo, encerram em si um apelo sobre o (s) caminho (s) a seguir<sup>11</sup>. Por fim, também não estamos perante um acto materialmente jurisdicional, porque desde logo, ausente o carácter vinculativo e coercivo tout court, do acto. Assim, diremos que as recomendações, enquanto actos dimanados pelo Tribunal de Contas, possuem natureza não normativa<sup>12</sup>,(Serra, 2016:206).

---

<sup>6</sup> Tavares, José F. F., “Estudos de Administração e Finanças Públicas”, Ed. Almedina, 2014, 2ª edição actualizada;

<sup>7</sup> Cfr. Tavares, José F. F., “Reflexões sobre o conceito, a natureza e o regime das Recomendações do Tribunal de Contas”, in “Estudos de Administração e Finanças Pública”, Almedina, 2014, 2ª edição actualizada, p. 318.

<sup>8</sup> Tavares, José F. F., “Estudos de Administração e Finanças Públicas”, Ed. Almedina, 2014, 2ª edição actualizada;

<sup>9</sup> Costa, Paulo Nogueira, “O Tribunal de Contas e a Boa Governança – Contributo para uma reforma do controlo financeiro externo em Portugal”, 2014, Coimbra Editora.

<sup>10</sup> Ventura, Catarina Sampaio, “O poder da recomendação”, comunicação proferida no III Encontro Nacional de Provedores do Estudante, Coimbra, 11 de outubro de 2013.

<sup>11</sup> Cfr. Tavares, José F. F., “Reflexões sobre o conceito, a natureza e o regime das Recomendações do Tribunal de Contas”, in “Estudos de Administração e Finanças Pública”, Almedina, 2014, 2ª edição actualizada, p. 323.

<sup>12</sup> Cfr. definição de Ventura, Catarina Sampaio, in “O poder da recomendação”, p. 5, comunicação proferida no III Encontro Nacional de Provedores do Estudante, Coimbra, 11 de outubro de 2013, as recomendações não normativas, são recomendações individuais e concretas ou específicos modos de agir da administração pública. Também Pinto, Lacerda da Costa e Veiga/Alexandre Brandão da, in “Natureza, Limites e Efeitos das Recomendações e Pareceres Genéricos da CMVM”, in Cadernos do Mercado de Valores Mobiliários, nº 12, Dezembro 2001, p. 275, defendem que “a qualificação de um acto como normativo, sujeito a um apertado crivo de controlo, nomeadamente quanto ao seu objeto e à relação com as demais fontes dos sistemas dos actos normativos. (...) Por isso, a diferença específica

Porém, se atentarmos na consequência do seu não acatamento, verificamos a possibilidade, daquela ser susceptível de gerar, na esfera jurídica do destinatário da recomendação, responsabilidade financeira sancionatória. Podendo divergir da opção de inserção sistemática do preceito, ou mesmo da natureza do mesmo<sup>13</sup>, o certo é que aquele que deve, em função de uma recomendação dimanada do Tribunal de Contas, adoptar ou omitir um comportamento<sup>14</sup>, pode afastar-se dessa indicação, fundamentando, contudo, a sua opção, (Serra, 2016:207).

Com efeito, o acatamento ou a falta dele, das recomendações do Tribunal de Contas, releva, para a entidade auditada, em sede de avaliação da culpa, nomeadamente no que respeita à efectivação da responsabilidade financeira. Por outro lado, em sede de controlo prévio, sempre que seja emitido visto com recomendações, não sendo estas acolhidas, caso venham a ser submetidos casos posteriores similares, o visto terá que ser recusado, com as devidas e legais consequências, (*Ibid.*).

Tendo em conta que, é necessários e importante que os titulares e gestores de órgãos públicos, estejam atento na observância da lei na gestão das receitas e despesas públicas, pois, a inobservância da Lei e das recomendações dos órgãos de inspecção e auditoria externa, por parte dos titulares e gestores de órgãos públicos, pode leva-los a situações que constituem infracções e responsabilidades financeiras. Considerando as várias situações aqui descritas, no ambito da realização do controlo da legalidade e eficiência das receitas e despesas públicas e julgamento das contas, *quais são as infracções e responsabilidades financeiras decorrentes da inobservância da Lei e a natureza jurídica das infracções resultantes do incumprimento das recomendações dos órgãos de inspecção e de auditoria externa?*

### 3. Justificativa

Na actual conjuntura de globalização socio-económica e em que o mundo é caracterizado pelos processos de contínuas mudanças, em virtude de uma incessante busca do bem comum que a humanidade almeja, chama-se a atenção da Função da Administração Públicas que, através dos seus governantes ou administradores, deve primar por valores ético-sociais, transparência e

---

que faz com que as figuras das recomendações e dos pareceres genéricos não sejam atos normativos é a ausência da natureza imperativa ou obrigatória para os seus destinatários.

<sup>13</sup> Cfr. Costa, Paulo Nogueira da, in “O Tribunal de Contas e a Boa Governança - Contributo para uma reforma do controlo financeiro externo em Portugal”, 2014, Coimbra Editora, p. 491.

<sup>14</sup> Cfr. Tavares, José F. F., “Reflexões sobre o conceito, a natureza e o regime das Recomendações do Tribunal de Contas”, in “Estudos de Administração e Finanças Pública”, Almedina, 2014, 2ª edição actualizada, p. 326.

prestação de contas na governação e gestão de bem público. Com o intuito de se fazer face aos presentes e futuros desafios, os Estados ou Governos, a nível global, têm explicitamente incorporado esses valores nos seus instrumentos legais e seus modelos de gestão estratégica (Gonçalves, 2010<sup>15</sup>), (Mandlate, 2018:1).

No quadro da governação pública, a corrupção e a falta de prestação de contas, são alguns dos maiores desafios que o continente africano enfrenta (Fiorent & Toledo, 2012<sup>16</sup>). A corrupção quando praticada em níveis acentuados, compromete o programa do Governo, distorce as políticas públicas, levando à má distribuição de recursos e prejudicando assim, o desenvolvimento económico e social do próprio Estado (Kadri, 2011<sup>17</sup>). As práticas corruptas ofendem e empobrecem mais as camadas mais desfavorecidas da sociedade. A corrupção e a falta de prestação de contas, são indicadores característicos de instituições de um Estado que renega os valores éticos e morais e a transparência no quadro da governação e Gestão de Finanças Públicas (Gonsalves, 2010<sup>18</sup>), (Mandlate, 2018:1).

Nas últimas duas décadas, muitos países, movidos pelo espírito de construir um Estado transparente e responsável do ponto de vista ético e moral, encetaram reformas que instituíram Contas Únicas do Tesouro, com vista a centralizar os recursos financeiros, garantindo-se que as receitas sejam alocadas em uma só conta e os pagamentos sejam consolidados administrativamente (Andrews *at al.*, 2004). Neste espírito, Moçambique introduziu o Sistema de Administração Financeira do Estado (SISTAFE), assente em normas e Leis que actuam como o motor para o exercício de controlo das actividades políticas e socio-económicas do Estado, na sua relação com a sociedade, (*Ibid.*).

O SISTAFE foi aprovado no ano 2002, pela Lei nº.9/2002 de 12 de Fevereiro e a sua implementação é apoiada por uma plataforma electrónica – e-SISTAFE, cujo objectivo é

---

<sup>15</sup> Gonsalves, M. (2010). A ética e a transparência na Administração Publica Cabo-Verdiana: representações e questionamentos. Dissertação de Mestrado. Universidade de Cabo Verde.

<sup>16</sup> Fiorentini, T. & Toledo, S. (2012). Controladoria, auditoria interna e controlo interno: O Entendimento dos gestores públicos municipais pertencentes ao Corede Produção/RS. Anais (12o Congresso USP de Controladoria e Contabilidade – 2012). Disponível em: <http://www.congressousp.fipecafi.org/> (21/11/2017).

<sup>17</sup> Kadri, N. (2011). A contribuição dos órgãos de controlo na implantação de políticas públicas descentralizadas: programa bolsa família. II Congresso Consad de Gestão Pública – Painel 27: Sistema de controlo interno do Executivo brasileiro: avanços na construção da transparência e na eficiência da gestão pública. Fundação Getulio Vargas, São Paulo.

<sup>18</sup> Gonsalves, M. (2010). A ética e a transparência na Administração Publica Cabo-Verdiana: representações e questionamentos. Dissertação de Mestrado. Universidade de Cabo Verde.

harmonizar regras e procedimentos na gestão financeira pública, alcançar maior eficiência, eficácia, controlo e transparência no uso dos fundos públicos pelos órgãos e instituições do Estado, (Mandlate, 2018:1-2).

O SISTAFE está em linha com o plasmado na Constituição da República de Moçambique (CRM) de 2004, no concernente aos princípios gerais da Administração Pública estabelecidos no art. 249, que estão expressos da seguinte forma: (i) a Administração Pública serve o interesse público, e na sua actuação respeita os direitos e liberdades fundamentais dos cidadãos; (ii) os órgãos da Administração obedecem à Constituição da República e à lei e actuam com respeito pelos princípios da igualdade, da imparcialidade, da ética e da justiça, (Mandlate, 2018:2).

O SISTAFE é um instrumento chave para o Tribunal Administrativo (TA), cujas competências são:

- a) Julgar as acções que tenham por objecto litígios emergentes das relações administrativas;
- b) Conhecer os recursos interpostos das decisões proferidas pelos tribunais administrativos, fiscais e aduaneiros;
- c) Emitir o relatório e parecer sobre a Conta Geral do Estado;
- d) Fiscalizar, previamente, a legalidade e a cobertura orçamental dos actos e contractos sujeitos a jurisdição do Tribunal Administrativo;
- e) Fiscalizar sucessivamente e concomitantemente os dinheiros públicos;
- f) Fiscalizar a aplicação dos recursos financeiros obtidos no estrangeiro, nomeadamente através de empréstimos, subsídios, avales e donativos” (art.º 230 n.º.1 e n.º. 2 da CRM de 2004), (*Ibid.*). Como se pode depreender, o SISTAFE é um instrumento que auxilia e simplifica em grande medida o trabalho do Tribunal Administrativo como órgão cuja responsabilidade é o controlo financeiro externo.

A Estratégia da Reforma e Desenvolvimento da Administração Pública (ERDAP) (2012-2025) avança que a nível da melhoria da eficiência e gestão financeira do Estado, o SISTAFE e a sua aplicação electrónica foram preeminentes na melhoria da transparência das contas públicas, na celeridade da execução do Orçamento de Estado e numa melhor gestão do mesmo. Além disso, a ferramenta electrónica e-SISTAFE deu um importante contributo na descentralização de fundos do Orçamento de Estado para as províncias, promovendo a sua autonomia. Ademais, a revisão

do processo de Procurement do Estado, criou facilidades para que a nível local houvesse a participação do pequeno empresário na provisão de serviços ao Estado, (Mandlate, 2018:7).

A responsabilidade pelo controlo financeiro externo, em Moçambique, encontra-se constitucionalmente consagrada ao Tribunal Administrativo. Este órgão de soberania procede à supervisão da gestão económico-financeira da Administração abrangendo, na prossecução de um verdadeiro direito de sequela, todos aqueles que de algum modo, gerem valores públicos, (Serra, 2016:149).

Compete-lhe, face às irregularidades detetadas, no âmbito dos seus poderes jurisdicionais financeiros, efetivar a responsabilidade financeira e julgar as contas, daqueles que estão obrigados à sua submissão ao Tribunal. O Tribunal Administrativo de Moçambique tem jurisdição e controlo financeiro no âmbito de toda a ordem jurídica da República de Moçambique, tanto em território nacional como no estrangeiro, neste caso incluindo os serviços, organismos e representações nacionais em funcionamento no estrangeiro<sup>19</sup>. O Tribunal Administrativo enquanto órgão supremo e independente de controlo externo faz a fiscalização das receitas e despesas públicas. Esta fiscalização é realizada pela Terceira Secção do TA, a Secção das Contas Públicas.

O Tribunal Administrativo, no âmbito da realização do controlo da legalidade e eficiência das receitas e despesas públicas e julgamento das contas, tem deparado com situações que constituem infracções e responsabilidades financeiras resultantes da inobservância da lei e das recomendações dos órgãos de inspecção e auditoria externa, por parte dos titulares e gestores de órgãos públicos.

As várias situações que constituem infracções aqui avançadas, associadas ao notório e crescente número de processos criminais visando responsabilização, por infracções financeiras, irregularidades detectadas por meio de inspecção e/ou auditoria externa, julgamento de contas e ressarcimento ao Estado, envolvendo gestores e titulares de órgãos públicos, transmite-nos ideia do nível de importância que o tema tem na actualidade, e justifica o facto de termos escolhido

---

<sup>19</sup> N.º 1 do artigo 2 da Lei14/2014, de 14 de Agosto, concernente a organização, funcionamento e processo da Secção de Contas Públicas do Tribunal Administrativo e ao processo de fiscalização prévia, através do Visto, nos tribunais administrativos provinciais e no Tribunal Administrativo da Cidade de Maputo. Republicada pela Lei n.º 8/2015, de 6 de outubro.

este tema para o trabalho de fim do curso. O tipo de infrações que se pretende abordar, violam a prior, um princípio constitucionalmente consagrado, o princípio da legalidade, acrescido a tantos outros que abordaremos oportunamente neste trabalho.

#### 4. Objectivos do Trabalho

##### 4.1. Objectivo Geral:

- Refletir sobre as Infracções e Responsabilidades Financeiras dos Titulares e Gestores de Órgãos Públicos, por Inobservância da Lei e das Recomendações dos Órgãos de Inspeção e Auditoria Externa.

##### 4.2. Objectivos Específicos:

- Definir as Infracções e Responsabilidades Financeiras dos Titulares e Gestores de Órgãos Públicos por Inobservância da Lei e das Recomendações dos Órgãos de Inspeção e Auditoria Externa;
- Identificar as causas da Inobservância da Lei e das Recomendações dos Órgãos de Inspeção e Auditoria Externa pelos Titulares e Gestores de Órgãos Públicos;
- Refletir sobre o regime jurídico das situações que constituem Infracções e Responsabilidades Financeiras dos Titulares e Gestores de Órgãos Públicos por Inobservância da Lei e das Recomendações dos Órgãos de Inspeção e Auditoria Externa;
- Propor medidas que visem estimular os Titulares e Gestores de Órgãos Públicos a observarem a Lei e as Recomendações dos Órgãos de Inspeção e Auditoria Externa na execução orçamental;
- Elencar as Responsabilidades Financeiras a que os Titulares e Gestores de Órgãos Públicos estão sujeitos por Inobservância da Lei e das Recomendações dos Órgãos de Inspeção e Auditoria Externa;
- Verificar até que ponto as Responsabilidades Financeiras cometida pelos Titulares e Gestores de Órgãos Públicos, por Inobservância da Lei e das Recomendações dos Órgãos de Inspeção e Auditoria Externa, podem resvalar em processo disciplinar, Civil, Administrativa e/ou Penal.

## 5. Perguntas de Investigação

- Quais são as causas da Inobservância da Lei e das Recomendações dos Órgãos de Inspeção e Auditoria Externa, pelos Titulares e Gestores de Órgãos Públicos?
- Qual é o regime jurídico das situações que constituem Infracções Financeiras que conduzem a responsabilidade financeira dos Titulares e Gestores de Órgãos Públicos por Inobservância da Lei e das Recomendações dos Órgãos de Inspeção e Auditoria Externa?
- Que medidas persuasivas pode se propor para estimular os Titulares e Gestores de Órgãos Públicos a cumprirem a Lei e as Recomendações dos Órgãos de Inspeção e Auditoria Externa na execução orçamental?
- Quais são as Responsabilidades Financeiras a que os Titulares e Gestores de Órgãos Públicos estão sujeitos, por Inobservância da Lei e das Recomendações dos Órgãos de Inspeção e Auditoria Externa?
- Até que ponto as Responsabilidades Financeiras cometida pelos Titulares e Gestores de Órgãos Públicos por Inobservância da Lei e das Recomendações dos Órgãos de Inspeção e Auditoria Externa, podem resvalar em processo disciplinar, Civil, Administrativa e ou Penal?

## 6. Metodologia do Trabalho

Para tornar possível a pesquisa e análise do tema, será dado ênfase ao uso de dois métodos: Métodos de abordagem e de procedimento.

### 6.1. Quanto à Natureza do Estudo

Quanto a natureza do estudo, vamos usar a pesquisa aplicada.

Pesquisa Aplicada: tem como propósito gerar conhecimentos para uma aplicação prática dirigidos à solução de problemas específicos. Envolve normalmente, mais assuntos e interesses específicos/locais, (Baptista Lundin, 2016:121). Neste caso, podemos afirmar que estamos em busca de soluções para o problema da prática de Infracções e Responsabilidades Financeiras dos Titulares e Gestores de Órgãos Públicos por Inobservância da Lei, das Recomendações dos Órgãos de Inspeção e da Auditoria Externa.

## 6.2. Quanto à Forma de Abordagem

Quanto a abordagem a pesquisa será qualitativa.

A Pesquisa Qualitativa: Este tipo de pesquisa considera que existe uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito. Isto é, um vínculo indissociável entre o mundo objectivo e a subjectividade do sujeito que não pode ser traduzido em números, absolutos ou percentuais. A interpretação dos fenómenos e a atribuição de significados são básicas no processo da pesquisa qualitativa. Não requer o uso de métodos e técnicas estatísticas. O ambiente natural é a fonte directa para a recolha de dados e o pesquisador é o instrumento chave. Esta pesquisa é descritiva. Os pesquisadores tendem a analisar os seus dados indutivamente. O processo e o seu significado são os focos principais de abordagem<sup>20</sup>. Assim, a pesquisa qualitativa trabalha com dados que não podem ou não têm como serem medidos, como, por exemplo, crenças, valores, atitudes, situações. O pesquisador pode querer pesquisar, por exemplo, como está a qualidade da água dos rios em sua região e buscar a percepção dos moradores locais para obter a resposta, (Lundin, 2016:117-118).

Segundo o raciocínio de Merton (1968)<sup>21</sup> Citado por Lundin (2016:118), para a pesquisa qualitativa o pesquisador usa uma indução analítica para criar uma nova teoria; e move-se na direcção oposta da quantitativa. Neste trabalho, optamos por realizar uma pesquisa qualitativa, interessa-nos compreender todos os processos que contribuem para a ocorrência de Infracções Financeiras dos Titulares e Gestores de Órgãos Públicos por Inobservância da Lei, das Recomendações dos Órgãos de Inspeção e da Auditoria Externa. Também avançamos com medidas de responsabilidades financeiras para aqueles que violam as leis financeiras.

## 6.3. Quanto aos Procedimentos Técnicos

Quanto aos procedimentos técnicos a pesquisa vai aplicar as técnicas:

- Pesquisa Bibliográfica: É elaborado a partir de material já publicado, fonte secundária, constituído, principalmente, de livros, artigos de jornais científicos e, actualmente de artigos publicados em portais científicos na internet, (Lundin, 2016:121). Vai consistir na pesquisa de diplomas legais que abordam a questões relacionadas à infracções e

<sup>20</sup> Da Silva, E.L., & M.E. Muszkat Menezes (2001) Metodologia da Pesquisa e Elaboração de Dissertação. 3ª Edição Revista e Actualizada. Universidade Federal de Santa Catarina: Florianópolis. <http://projectos.inf.ufsc.br>.

<sup>21</sup> Merton, R. (1968) Social Theory and Social Structure (Reviewed and Enlarged) Free Press:New York.

responsabilidades Financeiras dos titulares e gestores de órgãos públicos por inobservância da lei, das recomendações dos órgãos de inspecção e da auditoria externa.

- Pesquisa Documental: É elaborada a partir de material escrito, fontes primárias que ainda não receberam um tratamento analítico. A consulta a fontes primárias, como no recenseamento, documentos políticos administrativos, etc, são exemplos da pesquisa documental, (Lundin, 2016:122). Vai consistir na pesquisa de diplomas legais, relatórios de auditoria, de inspecções e de controlo internos para perceber a forma como são tratadas as questões relacionadas á infracções e responsabilidades Financeiras dos titulares e gestores de órgãos públicos por inobservância da lei, das recomendações dos órgãos de inspecção e da auditoria externa.
- Pesquisa de Levantamento de Dados: Uma pesquisa que envolve a entrevista directa com pessoas cujo comportamento, atitude ou opinião, o pesquisador deseja conhecer melhor para analisar, (Lundin, 2016:122). Vai consistir na conversa com gestores de finanças e do património sobre assuntos relacionados á infracções e responsabilidades Financeiras dos titulares e gestores de órgãos públicos por inobservância da lei, das recomendações dos órgãos de inspecção e da auditoria externa.
- Estudo de Caso: Uma pesquisa que envolve o estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objectos de maneira que se permita o seu amplo e detalhado conhecimento. O pesquisador deve sempre deixar claro o que este caso representa no conjunto dos casos iguais ou semelhantes, (*Ibid.*). O estudo vai incidir sobre os gestores de administração e finanças.
- Pesquisa Expost-facto: Uma pesquisa que tem lugar depois do acontecimento. Ou seja, algo que já aconteceu e que o pesquisador quer conhecer melhor, aprofundar em entrevista com pessoas que viveram, presenciaram ou souberam por outros meios sobre o facto/eventos ou processo, (*Ibid.*). Vai consistir em analisar relatórios de auditoria, inspecção e controlo interno, e ainda relatórios de execução financeira de instituições públicas.

#### 6.4. Técnicas de Recolha de Dados:

- Técnica Documental: Trata-se de fontes primárias que são usadas como suporte para a pesquisa em combinação com os métodos acima expostos. Trata-se de toda informação

recolhida em primeira mão, em bruto, recolhida pelo pesquisador ou não; e ainda não-retrabalhada. Elas são arquivos públicos e particulares, estatísticas oficiais, recenseamentos. Tais fontes podem, ainda, ser obtidas como resultado de entrevistas colhidas com o uso de inquéritos ou formulários e como resultado da observação sistemática de um facto, evento ou um processo, (Lundin, 2016:147). Segundo Severino (2007:124) toda a forma de registo e sistematização de dados, informações, colocando-os em condições de análise por parte do pesquisador. Essa técnica vai se cingir na consulta a documentos escritos, através de leitura analítica, crítica e interpretativa dos dados ou informações a serem colhidas, mas também, as fontes secundárias (as obras científicas, artigos científicos e portais da Internet) que melhor abordam o tema em análise.

- Técnica Bibliográfica: Trata-se de informação já retrabalhada por autores especialistas na matéria em questão e analisada ao redor de um suporte teórico, segundo uma cadeia de raciocínio próprio. A técnica bibliográfica usa fontes secundárias. Trata-se de obras e trabalhos elaborados por outros autores que podem estar publicados, ou não, em livros, jornais ou revistas científicas, (Lundin, 2016:147).
- Entrevista: Trata-se de contacto directo entre o pesquisador e o pesquisado para, através de uma conversação, mais ou menos estruturada, obter, deste último, informações pertinentes (fonte primária), (Lundin, 2016:151). A entrevista constitui um instrumento eficaz na recolha de dados fidedignos para a elaboração de uma pesquisa, desde que seja bem elaborada, bem realizada e interpretada (De Andrade 2006: 146). Esta técnica será usada para recolha de informações ou opiniões de especialistas do assunto em análise, gestores dos recursos humanos das empresas, inspector-geral de trabalho. A entrevista será orientada através de um guião, com questões previamente formuladas.
- Questionário: Trata-se de uma ferramenta usada pelo pesquisador para guiar entrevistas. Visa levantar/colher dados/informações /opiniões,etc., através de uma serie de perguntas escritas dispostas de forma sistematizada, cujas respostas serão fornecidas pelo pesquisado, com ou sem contacto com o entrevistador, (Lundin, 2016:153).
- História de Vida: Trata-se de uma técnica que consiste em obter dados referentes a determinada pessoa, instituições, organizações, etc, em todas as fases da sua vida ou existência, para elaboração de uma monografia. Também pode usar estudos de casos voltados a grupos sociais, comunidades, sociedades, específicas, como suporte ao método

monográfico. Esta técnica também pode ser combinada com os métodos histórico, comparativo e tipológico, (Lundin, 2016:150).

#### 6.5. Métodos de Procedimento

- Método Histórico: consiste em investigar acontecimentos, processos e instituições do passado para verificar a sua influência na sociedade de hoje, (Marconi e Lakatos, 2009: 91). Assim, este método vai nos ajudar a entender o processo que leva os Titulares e Gestores de Órgãos Públicos, a cometerem Infracções Financeiras por Inobservância da Lei e das Recomendações dos Órgãos de Inspeção e de Auditoria Externa.
- Método Monográfico: consiste no estudo de determinados indivíduos, profissões, condições, instituições, grupos ou comunidades, com a finalidade de obter generalizações (Marconi e Lakatos, 2009: 92). Com este método, pretende-se estudar as instituições públicas, os Titulares e Gestores de Órgãos Públicos.

#### 6.6. Método de Abordagem

Método Dedutivo: Este método parte do geral ao particular; de teorias e leis mais gerais para a ocorrência de fenómenos particulares. Este método parte de uma premissa e de hipóteses que deverão ser testadas por experiências ou observação, visando a sua confirmação ou refutação, (Lundin, 2016:124). Com este método, podemos perceber a relação entre as Infracções e Responsabilidades Financeiras dos Titulares e Gestores de Órgãos Públicos por Inobservância da Lei, das Recomendações dos Órgãos de Inspeção e da Auditoria Externa.

## 7. Revisão de Literatura

### 7.1. Infracções e Responsabilidades Financeiras dos Titulares e Gestores de Órgãos Públicos por Inobservância da Lei

#### 7.1.1. Infracções e Responsabilidades Financeiras

Nos termos do artigo 98 da da Lei n.º.14/2014, de 14 de Agosto Republicada pela Lei n.º 8/2015, de 6 de outubro, concernente a organização, funcionamento e processo da Secção de Contas Públicas do Tribunal Administrativo e ao processo de fiscalização prévia, através do Visto, nos tribunais administrativos provinciais e no Tribunal Administrativo da Cidade de Maputo.

1. Constitui infracção financeira punível com multa e determinante de anulação, a todo o tempo, do visto concedido ao acto ou contrato, assim como de suspensão de todo e qualquer pagamento futuro:
  - a) a apresentação de documentos ou declarações falsas;
  - b) execução do acto ou contrato, sem prévia sujeição a visto ou após conhecimento da recusa de visto;
  - c) a desconformidade substancial entre a minuta e o contrato celebrado mediante escritura notarial.
2. Constituem infracções financeiras típicas o alcance, o desvio de dinheiros ou valores públicos e os pagamentos indevidos.
3. Constituem, também, infracções financeiras, nomeadamente:
  - a) A não liquidação, cobrança ou entrega nos cofres do Estado das receitas devidas;
  - b) A violação das normas sobre a elaboração e execução dos orçamentos, bem como da assunção, autorização ou pagamento de despesas públicas ou compromissos;
  - c) A não efectivação ou retenção indevida dos descontos legalmente obrigatória a efectuar ao pessoal;
  - d) A falta injustificada de remessa de contas ao tribunal competente, a falta injustificada da sua remessa tempestiva ou a sua apresentação com deficiências, tais que impossibilitem ou gravemente dificultem a sua verificação;
  - e) O extravio de processos ou documentos e sonegação ou deficiente prestação de informações ou documentos pedidos pelo tribunal competente, ou exigidos por lei;

- f) A falta injustificada de comparência para a prestação de declarações ou de colaboração devida ao tribunal;
  - g) A introdução nos processos de elementos que possam induzir o tribunal em erro nas suas decisões ou relatórios, ou que dificultem substancialmente ou de todo obstem o julgamento das contas;
  - h) A publicação, no Boletim da República, de actos ou contratos sujeitos ao visto, sem a prévia concessão do mesmo;
  - i) A execução de actos ou contratos a que tenha sido recusado o visto ou de actos ou contratos, que não tenham sido submetidos a fiscalização prévia, quando a isso estavam legalmente sujeitos;
  - j) A violação de normas legais ou regulamentares respeitantes a gestão e controlo orçamental, de tesouraria e de património;
  - k) O adiantamento por conta de pagamentos nos casos não expressamente previstos na Lei;
  - l) A utilização de empréstimos públicos em finalidades diversas das legalmente previstas, bem como pela ultrapassagem dos fundos legais da capacidade de endividamento;
  - m) A utilização indevida de fundos movimentados por operações de tesouraria para financiar despesas públicas;
  - n) A utilização de dinheiros ou outros valores públicos em finalidades diferentes das legalmente previstas.
4. A desobediência, a falsificação e quaisquer outros factos que configurem ilícito criminal, são ainda, punidos nos termos da Lei Penal.
5. A desobediência referida no número anterior tem-se, sempre, como desobediência qualificada.

Outras situações que constituem infracções financeiras, são desvio de dinheiros ou valores públicos e pagamentos indevido. Tem lugar o desvio de dinheiros ou valores públicos, quando se verifique o seu desaparecimento por acção voluntária de qualquer agente público que a eles tenha acesso, só por causa do exercício das funções públicas que lhes estão cometidas<sup>22</sup>. Consideram-

---

<sup>22</sup> Artigo 100 da Lei 14/2014, de 14 de Agosto, concernente a organização, funcionamento e processo da Secção de Contas Públicas do Tribunal Administrativo e ao processo de fiscalização prévia, através do Visto, nos tribunais

se pagamentos indevidos os pagamentos ilegais que causarem dano para o Estado ou entidade pública, incluindo aqueles a que corresponda contraprestação efectiva que não seja adequada ou proporcional a prossecução das atribuições da entidade em causa, ou aos usos normais de determinada actividade<sup>23</sup>.

Verifica-se o alcance da infracção financeira, quando, independentemente da acção do agente nesse sentido, haja desaparecimento de dinheiros ou outros valores do Estado ou de outras entidades públicas<sup>24</sup>.

### 7.1.2. Irregularidade Grave

De acordo com o artigo 97 da Lei14/2014, de 14 de Agosto, concernente a organização, funcionamento e processo da Secção de Contas Públicas do Tribunal Administrativo e ao processo de fiscalização prévia, através do Visto, nos tribunais administrativos provinciais e no Tribunal Administrativo da Cidade de Maputo. Republicada pela Lei n.º 8/2015, de 6 de outubro, Integram o conceito de irregularidade grave as infracções financeiras consubstanciadas em alcance ou desvio de dinheiros públicos e outros valores e em pagamentos indevidos, perpetrados com propósito de fraude e prejuízo efectivo para o Estado.

### 7.1.3. Entidades Sujeitas a Jurisdição e Controlo Financeiros

Sem prejuízo do disposto em outra legislação, estão sujeitos à jurisdição e controlo financeiro do Tribunal Administrativo, dos tribunais administrativos provinciais e do Tribunal Administrativo da Cidade de Maputo, todas as entidades que forem adjudicadas, por qualquer forma, fundos públicos, nomeadamente:

- a) O Estado e todos os seus serviços;
- b) Os serviços e organismos autónomos;
- c) Os órgãos locais representativos do Estado;

---

administrativos provinciais e no Tribunal Administrativo da Cidade de Maputo. Republicada pela Lei n.º 8/2015, de 6 de outubro.

<sup>23</sup> Artigo 101 da Lei14/2014, de 14 de Agosto, concernente a organização, funcionamento e processo da Secção de Contas Públicas do Tribunal Administrativo e ao processo de fiscalização prévia, através do Visto, nos tribunais administrativos provinciais e no Tribunal Administrativo da Cidade de Maputo. Republicada pela Lei n.º 8/2015, de 6 de outubro.

<sup>24</sup> Artigo 99 da Lei14/2014, de 14 de Agosto, concernente a organização, funcionamento e processo da Secção de Contas Públicas do Tribunal Administrativo e ao processo de fiscalização prévia, através do Visto, nos tribunais administrativos provinciais e no Tribunal Administrativo da Cidade de Maputo. Republicada pela Lei n.º 8/2015, de 6 de outubro.

- d) As autarquias locais;
- e) As empresas públicas, as sociedades de capitais exclusiva ou maioritariamente públicos;
- f) Os exactores, tesoureiros, recebedores, pagadores e mais responsáveis pela guarda ou administração de dinheiros públicos;
- g) Os responsáveis por contas relativas a material ou equipamento e quaisquer entidades, que geram ou beneficiem de receitas ou financiamentos provenientes de organismos internacionais ou das entidades referidas nas alíneas anteriores, ou obtidos com a intervenção destas, consubstanciados, nomeadamente em subsídios, empréstimos ou avales;
- h) Os conselhos administrativos ou comissões administrativas;
- i) i) Os administradores, gestores ou responsáveis por dinheiros públicos ou outros activos do Estado, seja qual for a sua designação, bem como pelos fundos provenientes do exterior, sob a forma de empréstimos, subsídios, donativos ou outra;
- j) J) Outras entidades ou organismos determinados por lei<sup>25</sup>.

#### 7.1.4. Sistema de Controlo Financeiro

Tavares (1996)<sup>26</sup> define sistema nacional de controlo como uma articulação unida e coerente de todos os elementos que o compõem, considerando diversas finalidades ou interesses, não obstante a natureza e as funções específicas de cada componente do sistema. Serão assim partes componentes daquele sistema, os vários órgãos de controlo em determinado domínio, nomeadamente o da actividade financeira pública. A constituição do sistema dependerá de uma exigência, no sentido de satisfazer uma necessidade, com benefícios ao nível do universo a controlar, da harmonização de metodologias e de procedimentos e maior racionalidade do controlo, com a conseqüente redução dos custos, (Serra, 2016:170). Como explica Rangeon (1993)<sup>27</sup>, o controlo enfatiza as questões normativas e assenta na pesquisa de situações desconformes com a lei, (Serra, 2016:170).

---

<sup>25</sup> Artigo 3 da Lei 14/2014, de 14 de Agosto, concernente a organização, funcionamento e processo da Secção de Contas Públicas do Tribunal Administrativo e ao processo de fiscalização prévia, através do Visto, nos tribunais administrativos provinciais e no Tribunal Administrativo da Cidade de Maputo. Republicada pela Lei n.º 8/2015, de 6 de Outubro.

<sup>26</sup> Cfr. Tavares, José F.F., in “O Controlo Interno na Administração Pública”, Lisboa, 1996, p. 45.

<sup>27</sup> Apud Cabral, Nazaré da Costa/Martins, Guilherme Waldemar D’Oliveira, in “Finanças Públicas e Direito Financeiro”, Ed. AAFDL, 2014, p. 415.

Toda a estrutura organizativa e funcional do sistema nacional de controlo financeiro, assenta em duas realidades distintas: - *o controlo interno e o controlo externo* (Moreno, 1997)<sup>28</sup>. Sumariamente, o autor distingue as duas formas de controlo, caracterizando a primeira como a resposta técnica às exigências da moderna gestão pública e o segundo como uma resposta do Estado Democrático aos cidadãos contribuintes, (Serra, 2016:171).

Como assinalam Martins e Tavares (2011)<sup>29</sup>, o controlo financeiro da União Europeia, assume, porém, crescente importância, seja na perspectiva do controlo interno, de cariz administrativo, realizado pela Comissão Europeia, seja no âmbito do controlo externo, de matriz independente, desenvolvido pelo Tribunal de Contas Europeu ou mesmo no sentido político, aquele que é aplicado pelo Parlamento e Conselho Europeu. Os autores identificam a cooperação articulada entre as várias instituições incumbidas do controlo, como um “efeito de rede”, i.e., é hoje uma realidade a existência de vários níveis de controlo sobre as entidades dos Estados-Membros, as quais trabalham sinergicamente para um objetivo comum, (*Ibid.*).

Todas as entidades públicas ou privadas em Moçambique, são obrigadas a fornecer, com toda a urgência e de preferência a qualquer outro serviço, as informações e processos que lhes forem solicitados. O Tribunal Administrativo, pode determinar a requisição de serviços de inspeção e auditoria aos órgãos de controlo interno. Excepcionalmente, o Tribunal Administrativo pode recorrer a contratação de empresas especializadas, para a realização de inspeção e auditoria, quando estas não possam ser desempenhadas pelos serviços de apoio do Tribunal<sup>30</sup>.

As entidades públicas devem comunicar ao Tribunal Administrativo, aos Tribunais Administrativos Provinciais e Tribunal Administrativo da Cidade de Maputo, as irregularidades de que tomem conhecimento no exercício das suas funções, sempre que a apreciação das mesmas caiba no âmbito das respectivas atribuições e competências<sup>31</sup>.

---

<sup>28</sup> Vd. Moreno, Carlos, in “ O Sistema Nacional de Controlo Financeiro - Subsídios para a sua apreensão crítica”, Ed. UAL, Lisboa, 1997, pp. 81-82.

<sup>29</sup> Cfr. Martins, Guilherme D’Oliveira/Tavares, José F. F., in “O Tribunal de Contas na ordem constitucional portuguesa”, Lisboa, 2011, pp. 13-14.

<sup>30</sup> Artigo 4 da Lei14/2014, de 14 de Agosto, concernente a organização, funcionamento e processo da Secção de Contas Públicas do Tribunal Administrativo e ao processo de fiscalização prévia, através do Visto, nos tribunais administrativos provinciais e no Tribunal Administrativo da Cidade de Maputo. Republicada pela Lei n.º 8/2015, de 6 de outubro.

<sup>31</sup> artigo 4 da Lei14/2014, de 14 de Agosto, concernente a organização, funcionamento e processo da Secção de Contas Públicas do Tribunal Administrativo e ao processo de fiscalização prévia, através do Visto, nos tribunais

Compreende-se pois que num Estado de Direito democrático, seja um órgão *independente e imparcial*, configurado constitucionalmente como o órgão supremo fiscalizador das finanças públicas, a julgar e efetivar a responsabilidade por infrações financeiras. É nesta *competência judicativa* que se espraiam os poderes materialmente jurisdicionais, distintos e complementares dos poderes de controlo financeiro<sup>32</sup>, (Serra, 2006:209).

Martins (2010)<sup>33</sup> alerta-nos para o novo conceito de Administração Financeira Pública. Defende o autor que se assiste hoje a uma *fuga* para o direito privado, da Administração pública tradicional. Fuga esta inevitável, face às novas exigências relacionadas com a disciplina orçamental, redução de despesas e adequação dos impostos ao princípio das capacidades contributivas, mas também não justificante de um abrandamento do controlo público, independente encetado pelo Tribunal de Contas. Assim se justifica que a Administração financeira pública tenha que abranger não só as entidades integradas na esfera do direito público, mas também aquelas pertencentes à esfera do direito privado, desde que esta se desenvolva a partir da *objectiva utilização* dos meios públicos<sup>34</sup>, (*Ibid.*).

A competência jurisdicional original do Tribunal de Contas bastava-se no julgamento da conta, apresentada pelos contadores, sempre que evidenciadas infrações financeiras. Hoje, não é exclusivamente na sequência do julgamento da conta, que nasce na esfera jurídica do responsável financeiro, o dever de *repor, indemnizar* ou de *pagar uma multa* (Cluny, 2011)<sup>35</sup> Citado por (Serra, 2006:210).

---

administrativos provinciais e no Tribunal Administrativo da Cidade de Maputo. Republicada pela Lei n.º 8/2015, de 6 de outubro.

<sup>32</sup> Cfr. Franco, João do Carmo, in “*A responsabilização financeira efetivada por jurisdição especial*”, Revista Fiscalidade, n.º 32, pp. 78-79.

<sup>33</sup> Martins, Guilherme D’Oliveira, “*A responsabilidade financeira do Gestor da Coisa Pública*”, in “*Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Paulo de Pitta e Cunha*”, Vol. II – Economia, Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ed. Almedina, 2010.

<sup>34</sup> A este propósito, refere Rocha, Joaquim Freitas da/Gomes, Noel, in “*Da responsabilidade financeira*”, Revista *Scientia Iuridica*, Tomo LXI, n.º 329, maio/agosto 2012, p. 312, que, para efeitos orçamentais, o conceito de Administração Pública se alargou, passando a incluir diferentes realidades institucionais como sejam as *entidades públicas reclassificadas*, expressão utilizada na Lei de Enquadramento Orçamental (Lei n.º 91/2001 de 20.8, na redação dada pela Lei n.º 22/2011 de 20.05), tradicionalmente excluídas do setor público administrativo, embora com movimentação financeira pública, relevante. Também estas entidades passam agora pelo crivo jurisdicional do Tribunal de Contas, sendo certo que a sua anterior exclusão, gerou inclusive dúvidas acerca da constitucionalidade da desigualdade de tratamento verificada, conforme defende Carmo, João Franco do, in “*A responsabilização financeira efetivada por jurisdição especial*”, Revista Fiscalidade, n.º 32, outubro/dezembro de 2007, p. 82.

<sup>35</sup> Cfr. Cluny, António, in “*Responsabilidade financeira e Tribunal de Contas – Contributos para uma reflexão necessária*”, Coimbra Editora, dezembro 2011, p. 193.

### 7.1.5. Características da Responsabilidade Financeira

O artigo 106 da Lei 14/2014, de 14 de Agosto<sup>36</sup> republicada pela Lei 8/2015 de 06 de Outubro, dispõe que:

1. A responsabilidade financeira pressupõe a existência de culpa e é independente do dano efectivamente causado.
2. O tribunal avalia o grau de culpa de acordo com as circunstâncias do caso, tendo em consideração as competências do cargo ou a índole das principais funções de cada responsável, o volume de fundos movimentados, o montante material da lesão dos dinheiros ou valores públicos, o grau de acatamento de eventuais recomendações do tribunal competente e os meios humanos e materiais existentes no serviço, organismo ou entidade em causa.
3. A responsabilidade financeira é pessoal e incide sobre o agente ou agentes da acção.
4. A responsabilidade financeira recai, também, nos gerentes, dirigentes ou membros dos órgãos de gestão administrativa e financeira ou equiparados e exatores dos serviços, organismos e outras entidades sujeitos à jurisdição do Tribunal Administrativo e dos tribunais administrativos provinciais, e Tribunal Administrativo da Cidade de Maputo, quando:
  - a) Por ordem sua, a guarda e arrecadação dos dinheiros ou valores tiverem sido entregues à pessoa que os alcançou ou praticou o desvio, sem ter ocorrido a ausência ou impedimento daqueles a que, por lei, estejam cometidas tais funções;
  - b) Por indicação ou nomeação sua, pessoa já desprovida de idoneidade moral e, como tal reconhecida, tenha sido designada para o cargo cujo exercício haja praticado o facto;
  - c) No desempenho das funções de fiscalização que lhe estiverem cometidas, tiverem procedido com culpa grave, nomeadamente quando não tenham acatado as instruções do Tribunal Administrativo, as regras de boa gestão dos dinheiros públicos ou os pareceres técnicos.

---

<sup>36</sup> Artigo 106 da Lei 14/2014, de 14 de Agosto, concernente a organização, funcionamento e processo da Secção de Contas Públicas do Tribunal Administrativo e ao processo de fiscalização prévia, através do Visto, nos tribunais administrativos provinciais e no Tribunal Administrativo da Cidade de Maputo. Republicada pela Lei n.º 8/2015, de 6 de outubro.

5. A mesma responsabilidade pode recair, ainda, nos funcionários ou agentes que, nas suas informações para os membros do Governo ou para os gerentes, dirigentes ou outros administradores, não esclareçam os assuntos da sua competência, de acordo com a lei.
6. O acórdão define, expressamente, quando for caso disso, o grau de responsabilidade imputável, podendo, ainda, conter juízo de censura ou recomendação à instituição e outras providências a adaptar relativamente aos responsáveis, incluindo a sua demissão. Estas medidas podem, ainda, ser tomadas visando a melhoria da gestão e garantia da legalidade no futuro.
7. A responsabilidade inclui os juros de mora legais sobre os respectivos montantes contados desde a data da infracção ou, não sendo possível determiná-la, desde o último dia da respectiva gerência.

#### 7.1.6. Tipos de Responsabilidade Financeira

O artigo 105 da Lei n.º.14/2014, de 14 de Agosto republicada pela Lei 8/2015 de 06 de Outubro, concernente a organização, funcionamento e processo da Secção de Contas Públicas do Tribunal Administrativo e ao processo de fiscalização prévia, através do Visto, nos tribunais administrativos provinciais e no Tribunal Administrativo da Cidade de Maputo. que: A responsabilidade financeira pode ser de tipo reintegratório ou meramente, sancionatório.

Para Serra (2006:217), quando falamos dos pressupostos da responsabilidade financeira, infringir uma norma financeira, traduz-se num comportamento ilícito, o qual pode originar duas espécies de responsabilidade: *reintegratória e/ou sancionatória*<sup>37</sup>.

##### 7.1.6.1. Responsabilidade Financeira Reintegratória

Para que se verifique a infração que origina responsabilidade reintegratória por *não arrecadação de receita*, dever-se-á provar que a conduta do agente foi cometida sob a forma *dolosa*. Bastará assim que da fiscalização realizada aos sistemas de controlo interno, não resulte prova suficiente e adequada a indiciar a responsabilidade do agente a título doloso, para se afastar a punibilidade da conduta. Tendo esta infração como escopo, o prejuízo efectivamente criado para o Estado pela

---

<sup>37</sup> Deixamos para depois a responsabilidade derivada também de um comportamento ilícito, mas por infração de normas não financeiras - a responsabilidade por multa.

não cobrança, liquidação ou entrega de receitas<sup>38</sup>, em bom rigor, este sempre existirá, mesmo que o ilícito não venha a ser processualmente punível, comprometendo-se assim indubitavelmente o interesse público<sup>39</sup>, (Serra, 2006:227-228).

No nosso ordenamento jurídico, esta responsabilidade está prevista no artigo 110 da Lei 14/2014, de 14 de Agosto, concernente a organização, funcionamento e processo da Secção de Contas Públicas do Tribunal Administrativo, e ao processo de fiscalização prévia, através do Visto, nos tribunais administrativos provinciais e no Tribunal Administrativo da Cidade de Maputo, Republicada pela Lei n.º 8/2015, de 6 de outubro.

#### 7.1.6.2. Responsabilidade Financeira Sancionatória

O escopo deste tipo de responsabilidade é a *punição* de um comportamento desconforme com o ordenamento jurídico-financeiro e violador de uma norma de natureza financeira, *independentemente* da produção de dano<sup>40</sup>, (Serra, 2006:228).

Constitui, assim, uma responsabilidade por factos ilícitos, baseada na *culpa* e não no dano<sup>41</sup>. Assim, a principal diferença entre esta responsabilidade e a responsabilidade financeira reintegratória, consiste na *diferença de objectivo*: a primeira pressupõe a avaliação concreta da culpa, enquanto nesta última, para além da punição do infrator, está em causa o ressarcimento do

---

<sup>38</sup> Um caso exemplificativo será o da não cobrança de coimas em processos contraordenacionais, por efeito de inadequados procedimentos de efetivação ou laxismo na condução daqueles, conduzindo v.g., à prescrição dos processos.

<sup>39</sup> Neste sentido, vd. Correia, Lia Olema F.V.J., in “*O dever de boa gestão e a responsabilidade financeira*”, Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Professor Doutor António de Sousa Franco, Vol. II, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2006, p. 809.

<sup>40</sup> Cfr. Rocha, Joaquim Freitas da/GOMES, Noel, in “*Da responsabilidade financeira*”, Revista *Scientia Iuridica*, Tomo LXI, nº 329, maio/agosto 2012, p. 315.

<sup>41</sup> Cfr. Martins, Guilherme D’Oliveira, “*A responsabilidade financeira do Gestor da Coisa Pública*”, Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Paulo de Pitta e Cunha, Vol. II – Economia, Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ed. Almedina, 2010, p. 249. Sobre a natureza deste tipo de responsabilidade, diversos autores discorreram. Sendo uma *responsabilidade delitual*, baseada na culpa do agente e cuja verificação importa a aplicação de uma multa, parece poder dizer-se que este tipo de responsabilidade deverá reger-se pelos princípios constitucionais e legais que regem, em geral, o direito sancionador. Com efeito, assim defendeu Carmo, João Franco do, in “*Contribuição para o estudo da responsabilidade financeira*” Revista do Tribunal de Contas, nº 23, janeiro/Setembro de 1995, p. 75, quando considerou que a responsabilidade por multa revestia natureza contravencional, baseado no facto de se lhe aplicar supletivamente as normas disciplinadoras do direito penal. Martins, Guilherme D’Oliveira, in “*Constituição Financeira*”, 2º Vol., Ed. AAFDL, 1984/85, p 360, já antes se havia pronunciado sobre esta querela, quando faz corresponder a responsabilidade financeira sancionatória a uma responsabilidade administrativa ou de mera ordenação social<sup>259</sup>. Por seu turno, ante estas duas perspetivas, Cluny, António, *op. cit.*, p. 88, considera que a responsabilidade financeira sancionatória constitui-se como um ramo autónomo de direito sancionador, não se inserindo nem nas definições de direito contraordenacional, nem tão-pouco contravencional.

prejuízo causado ao erário público, mediante a imputação dos danos sofridos, aos agentes responsáveis, (*Ibid.*).

Como afirma Martins (2010)<sup>42</sup>, estes dois tipos de responsabilidade não se ilidem, verificada que seja uma ou outra. Com efeito, se se verificar responsabilidade reintegratória, poderá existir também responsabilidade sancionatória, (Serra, 2006:228-229).

A responsabilidade sancionatória compreende o *universo dual* das infrações financeiras, relativas à correção e regularidade da actividade financeira e da boa gestão dos dinheiros públicos e das infrações cometidas por incumprimento de deveres de comportamento para com o Tribunal (infrações não financeiras), as quais, se não atendidas após serem instados os responsáveis nesse sentido, pode gerar desobediência qualificada, (Serra, 2006:229).

No nosso ordenamento jurídico esta responsabilidade está prevista no artigo 105 da Lei 14/2014, de 14 de Agosto, concernente a organização, funcionamento e processo da Secção de Contas Públicas do Tribunal Administrativo e ao processo de fiscalização prévia, através do Visto, nos tribunais administrativos provinciais e no Tribunal Administrativo da Cidade de Maputo, Republicada pela Lei n.º 8/2015, de 6 de outubro.

#### 7.1.7. Dimensões de Responsabilidades por Actos de Natureza Financeira

A par de uma ideia de *fiscalização*, exige-se o seu reverso lógico: a ideia de *responsabilização*, com o objetivo do apuramento de eventuais erros, irregularidades ou infrações no funcionamento interno da actividade financeira, com as consequências legais daí decorrentes para o agente que praticou os actos correspondentes<sup>43</sup>, (Serra, 2006:211). Para Carmo (1995)<sup>44</sup> entende que *responsabilidade* será a situação jurídica em que se encontra o sujeito que, tendo praticado um comportamento ilícito, vê formar-se na sua esfera jurídica a obrigação de suportar certas sanções ou consequências desfavoráveis<sup>45</sup>, (*Ibid.*).

---

<sup>42</sup> Martins, Guilherme D'Oliveira, "A responsabilidade financeira do Gestor da Coisa Pública", in "Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Paulo de Pitta e Cunha", Vol. II – Economia, Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ed. Almedina, 2010.

<sup>43</sup> Cfr. Carmo, João Franco do, in "Contribuição para o estudo da responsabilidade financeira", Revista do Tribunal de Contas, n.º 23, janeiro/Setembro de 1995, p. 52.

<sup>44</sup> Carmo, João Franco do, "Contribuição para o estudo da responsabilidade financeira", Revista do Tribunal de Contas, n.º 23, janeiro/Setembro de 1995.

<sup>45</sup> Cfr. Carmo, João Franco do, in "Contribuição para o estudo da responsabilidade financeira", Revista do Tribunal de Contas, n.º 23, janeiro/Setembro de 1995, pp. 47-48, na senda da definição de responsabilização de Franco, António de Sousa, in "Finanças Públicas e Direito Financeiro", 2ª ed., Coimbra, 1988, p.402, que afirmava falar-se

Martins (1996)<sup>46</sup>, Por seu turno, define *responsabilidade financeira* como o dever e sujeição de um titular de cargo político ou de um funcionário ou agente do Estado e das demais entidades públicas (ou privadas, acrescentamos nós), a quem sejam confiados dinheiros públicos, à prestação de contas (controlo financeiro) e a sanções ou à obrigação de proceder a uma reparação e consequência do acto de execução financeira, praticado em violação de leis (controlo jurisdicional)<sup>47</sup>, (Serra, 2006:211-212).

E prossegue o autor, afirmando que a responsabilidade pela prática de actos financeiros, é uma das *consequências* da produção de actos financeiros ilegais ou irregulares. Relativamente ao valor jurídico do acto, pode cominar a sua inexistência, invalidade, ineficácia ou mera irregularidade, porém, no que concerne ao agente que o praticou, há que prever as sanções ou outras consequências que decorram da violação da lei, (Serra, 2006:212).

Nestes termos, *latu sensu*, podemos considerar as seguintes *dimensões* de responsabilidade por actos de natureza financeira:

- a) A *Dimensão Política* – a responsabilidade política baseia-se em *juízos de mérito*, resultantes de *critérios políticos* de apreciação, embora com *consequências juridicamente relevantes*. Esta responsabilidade pode resultar de actuação na área financeira, sendo que o acto mais credor da responsabilidade política do Governo, é a apreciação da Conta Geral do Estado pela Assembleia da República<sup>48</sup>. Por outro lado, conforme ensina Martínez (1967)<sup>49</sup>, o fenómeno financeiro integra um elemento político, posto que “é criado por uma vontade política, nos termos que se julga ajustáveis a essa vontade; através dele pretende-se obter um resultado prático que também oferece conteúdo político”. Assim, responsabilizados politicamente são, ou podem ser, determinados sujeitos colocados no topo da Administração Pública, em virtude, fundamentalmente, da

---

de responsabilização quando o objetivo do controlo é o apuramento de eventuais erros ou irregularidades, quer para ilibar as entidades controladoras, quer para promover a respetiva efetivação das formas de responsabilidade que ocorram.

<sup>46</sup> Martins, Guilherme D'Oliveira “*Dicionário Jurídico da Administração Pública*”, Maio/96.

<sup>47</sup> Cfr. Martins, Guilherme D'Oliveira, in “*Dicionário Jurídico da Administração Pública*”, Maio/96, p. 275. Entrelinhámos que também as entidades privadas, como vimos atrás, estão sujeitas ao controlo financeiro e jurisdicional do Tribunal de Contas. Esta sujeição foi posterior a 1996, como também já abordado, facto pelo qual não consta da definição dada.

<sup>48</sup> Esta definição exposta resulta do dizer de Magalhães, Lídio, in “*Notas sobre a responsabilidade financeira*”, Revista do Tribunal de Contas, nº 5/6, janeiro/junho de 1990, p. 16.

<sup>49</sup> Martínez, Soares, “*Introdução ao Estudo das Finanças*”, Lisboa, DGCI-CEF, 1967.

globalidade e discricionariedade da sua actuação e por referência a padrões, que relevam do foro político e das regras que lhe estão associadas<sup>50</sup>. Carmo (1995)<sup>51</sup> Distingue ainda, dentro da responsabilidade política, a *responsabilidade orçamental* e a *responsabilidade derivada da prática de actos financeiros*, reportando-se a primeira à definição aqui postulada, de Magalhães (1990)<sup>52</sup> Aferida de acordo com a competência do Tribunal de Contas de controlo jurisdicional da execução orçamental, e a segunda, à responsabilidade de titulares de cargos políticos (tratando-os como responsáveis sob o foro político, civil e criminal), dos funcionários do Estado e das demais entidades públicas (responsabilidade civil, criminal e disciplinarmente), na aceção que lhes é dada na Lei de Enquadramento Orçamental<sup>53</sup>, (Serra, 2006:212-213).

- b) *A Dimensão Criminal* – O princípio geral da responsabilização criminal de titulares de cargos políticos e dos funcionários e agentes do Estado, encontra-se consagrado constitucionalmente. A lei, contudo, tipifica vários crimes susceptíveis de serem cometidos por funcionários e titulares de órgãos do Estado, considerando os bens jurídicos em causa – a tutela do património e dos dinheiros públicos, (Serra, 2006:213).
- c) *A Dimensão Civil* - o qual é exigível sempre que se verifiquem as seguintes situações - no caso de negligência leve, praticada pelo titular do órgão, funcionário ou agente, o que gera a *irresponsabilidade* daqueles, ou caso de ter existido funcionamento anormal do serviço, (Serra, 2006:214).
- d) *A Dimensão Disciplinar* – no nosso ordenamento jurídico, se materializa através das disposições do Estatuto Geral do Funcionários e Agentes do Estado, aprovado pela Lei n.º 4/2022, de 11 de Fevereiro, e das disposições do Decreto n.º 28/2022, de 09 de Junho, que aprova o Regulamento do Estatuto Geral dos Funcionários e Agente do Estado, (Serra, 2006:215).

Assim, prevê-se que os funcionários que recebem fundos, cobrem receitas ou recolham verbas de que não prestem contas nos prazos legais, possam ser punidos com a pena de suspensão. Por

---

<sup>50</sup> Cfr. Martínez, Soares, in “*Introdução ao Estudo das Finanças*”, Lisboa, DGCI-CEF, 1967, p. 35, *apud* Carmo, João Franco do, in “*Contribuição para o estudo da responsabilidade financeira*”, Revista do Tribunal de Contas, n.º 23, janeiro/Setembro de 1995, p. 53.

<sup>51</sup> Carmo, João Franco do, “*Contribuição para o estudo da responsabilidade financeira*”, Revista do Tribunal de Contas, n.º 23, janeiro/Setembro de 1995.

<sup>52</sup> Magalhães, Lídio, “*Notas sobre a responsabilidade financeira*”, Revista do Tribunal de Contas, n.º 5/6, janeiro/junho de 1990.

<sup>53</sup> Cfr. Carmo, João Franco do, *op. cit.*, p. 55.

outro lado, um dos fundamentos de despedimento ou demissão por motivo disciplinar, com inviabilização de manutenção do vínculo, continua a ser a infração cometida pelo funcionário que seja “encontrado em alcance ou desvio de dinheiros públicos”, ou que “com intenção de obter, para si ou para terceiro, benefício económico ilícito, falte aos deveres funcionais, não promovendo atempadamente os procedimentos adequados, ou lese, em negócio jurídico ou por mero acto material, designadamente por destruição, adulteração ou extravio de documentos, ou por viciação de dados para tratamento informático, os interesses patrimoniais que, no todo ou em parte, lhe cumpre, em razão das suas funções, administrar, fiscalizar, defender ou realizar”, (Serra, 2006:216).

Segundo Serra (2006:217), quando falamos dos pressupostos da responsabilidade financeira, infringir uma norma financeira, traduz-se num comportamento ilícito, o qual pode originar duas espécies de responsabilidade: *reintegratória* e/ou *sancionatória*<sup>54</sup>. O comportamento assacado ao infrator corresponderá, assim, a um ilícito financeiro, substancial ou processual, por oposto (*quod non licet*), a um comando financeiro<sup>55</sup>, (*Ibid.*).

A estrutura da responsabilidade financeira assenta na verificação de um *facto*, constituído por uma *acção* ou *omissão*, que tem que ser *típico*, isto é, consignar a lei a previsão de determinado ilícito financeiro. O facto típico pressupõe a existência de um *elemento objectivo* e outro *subjectivo*. Carreada esta afirmação para a caracterização do ilícito de que nos ocupamos, e como defende Lopez (1988)<sup>56</sup>, Quando define os elementos essenciais da responsabilidade *contable*, ao *elemento objectivo* corresponderá a existência de um *dano* ou prejuízo do património monetário do Estado, e o *elemento subjectivo* poder-se-á definir como o sujeito autor da infração que, em virtude do exercício do seu cargo, detém e maneja fundos públicos, (Serra, 2006:218).

O *facto típico*, considerado ilícito, pressupõe necessariamente a violação de um dever, materializado num *juízo de desvalor* sobre o facto (através de uma acção orientada pela vontade)

---

<sup>54</sup> Deixamos para depois a responsabilidade derivada também de um comportamento ilícito, mas por infração de normas não financeiras - a responsabilidade por multa.

<sup>55</sup> Cfr. Carmo, João Franco do, in “*Contribuição para o estudo da responsabilidade financeira*”, Revista do Tribunal de Contas, nº 23, janeiro/Setembro de 1995, p. 129.

<sup>56</sup> Cfr. Lopez, Juan Carlos, in Comunicação no “*Encuentro com las entidades fiscalizadoras superiores de America – 1988*”, tema II – “*Metodologia de la detección de fraude*”, ed. do Tribunal de Contas espanhol, p. 300, *apud* Carmo, João Franco do, *op. cit.*, p. 121.

e sobre a conduta do sujeito ou agente da infração (i.e., um juízo valorativo sobre a falta de preparação de um sujeito, para se comportar de acordo com a ordem jurídica)<sup>57</sup>, (*Ibid.*).

Assim, ínsita à responsabilidade jurídica, vai a *causalidade culpabilizante* (ou de imputação ética) ou a *censurabilidade* dos factos. Não basta à ilicitude de um facto a consideração da sua objetividade, materializada na omissão de um comportamento devido, por omissão de agir ou por acção positiva, é necessário que se verifique a *culpabilidade*<sup>58</sup>, (*Ibid.*).

A culpa, enquanto conceito gradativo, deverá ser aferida de acordo com as circunstâncias do caso: da existência de *dolo* (seja direito, necessário ou eventual) à *negligência*, exige-se a verificação de conduta dolosa, pois apenas ali se poderá pressupor a intenção do facto ilícito praticado pelo agente. Mesmo perante uma acção ou omissão ilícita, praticada com negligência grave (ou consciente/grosseira), teremos que necessariamente afastar a punibilidade, por falta de condições de procedibilidade. Falamos de culpa *consciente*, se o agente prevê a possibilidade do resultado ilícito, mas tal não o determina a optar por conduta diferente e necessariamente conforme à lei, ou *inconsciente*, nos casos em que o agente não prevê o resultado ilícito, embora este fosse objetivamente previsível, ambas relevantes para efeitos de imputabilidade<sup>59</sup>, (Serra, 2006:219).

Entre facto (ilícito e culposo) e dano, terá que existir uma relação de causa-efeito, i.e., um *nexo causal* - adequado - juridicamente denominada de causalidade adequada - que estabeleça a *relação direta* entre o acto ilícito e os prejuízos realizados, como consequência de uma acção danosa, em ordem da verificação final – as condições objetivas de punibilidade. A punibilidade

---

<sup>57</sup> Neste sentido, Carmo, João Franco do, in “*A responsabilização financeira efetivada por jurisdição especial*”, Revista Fiscalidade, n° 32, p. 88.

<sup>58</sup> Como defende Carmo, João Franco do, *op. cit.*, p. 134, de balanço com a tese defendida, a este respeito, pelo Professor Pessoa Jorge, que defendia que a atribuição ou imputação da omissão do comportamento devido à vontade do agente, de forma a poder formular-se a respeito da sua conduta um juízo de reprovação, ou seja, a culpabilidade.

<sup>59</sup> No sentido do descrito por Carmo, João Franco do, *op. cit.* p. 89. Cluny, António, por seu turno, defende que o conceito de culpa que se exige no campo do direito financeiro sancionador, não alcança a mesma densidade da culpa exigível para o Direito Penal. Com efeito, o autor socorre-se da definição de Nieto, Alejandro (in “*Peculiaridades Genéricas de la Culpabilidad en el Derecho Administrativo Sancionador: La Diligencia Debida, La Buena Fe y el Riesgo*”, Ed. Tecnos, Madrid, 1993 pp. 347 e ss.) dos elementos essenciais dessa culpa, como sejam a “diligência exigível” (reportada àquela que está prevista no n° 1 do art.º 10º da Lei n° 67/2007 de 31 de dezembro), a “boa-fé” (porquanto se impõe, na apreciação da culpa, analisar em concreto as circunstâncias que possam ter levado um responsável, normalmente diligente e por isso informado, a cometer uma ilegalidade capaz de integrar uma infração financeira e por fim, o “risco”, desde logo porque ao admitir o dolo como a forma mais grave de culpa do autor, concebe-se também uma intencionalidade que se dirige a um risco concreto e (possivelmente) a uma lesão específica e querida de um valor protegido pela norma. In “*Responsabilidade financeira e Tribunal de Contas – Contributos para uma reflexão necessária*”, Coimbra Editora, dezembro 2011, pp. 133-138.

do facto ilícito e culposo, ocorrerá desde que não se verifiquem causas de exclusão da culpa<sup>60</sup>, (*Ibid.*).

A definição de *infração financeira*, defendida por Raposo (2004)<sup>61</sup> é elucidativa: “ Todo o facto culposo, punido com multa e podendo gerar a obrigação de repor, praticado em violação da disciplina dos dinheiros públicos, por aqueles que têm a obrigação de concorrer para que ela seja observada”, (Serra, 2006:220).

O regime sancionatório da jurisdição financeira, prevê que do cometimento de infrações financeiras, nasça a responsabilização dos seus agentes. Ambas as responsabilidades – reintegratória e sancionatória-dependem de pressupostos gerais e comuns e necessariamente *cumuláveis*<sup>62</sup>, (Serra, 2006:223).

---

<sup>60</sup> Como sejam o caso fortuito, a força maior, o estado de necessidade, a coação moral ou medo insuperável, violência ou coação física irresistível ou a obediência indevida desculpante, no dizer de Macedo, Adalberto José Barbosa Monteiro de, in “*Ilícitos Financeiros*”, Ed. Vislis, 2000, p. 43.

<sup>61</sup> Cfr. Raposo, Amável, in “ *O Tribunal de Contas de Portugal – A Função Jurisdicional*”, Revista do Tribunal de Contas, nº 42, 2004, p. 54.

<sup>62</sup> Cfr. Carmo, João Franco do, in “*A Responsabilização Financeira Efetivada por Jurisdição Especial*”, Revista Fiscalidade, nº 32, p. 87, por um lado que se esteja no âmbito da fiscalização jurisdicional das finanças públicas e por outro, que o comportamento tido por ilícito corresponda a uma infração financeira.

## 7.2. Infracções e Responsabilidades Financeiras dos Titulares e Gestores de Órgãos Públicos por Inobservância das Recomendações dos Órgãos de Inspeção e da Auditoria Externa

### 7.2.1. Inspeções e Auditorias

O artigo 54 da Lei n.º 14/2014, de 14 de Agosto, concernente a organização, funcionamento e processo da Secção de Contas Públicas do Tribunal Administrativo e ao processo de fiscalização prévia, através do Visto, nos tribunais administrativos provinciais e no Tribunal Administrativo da Cidade de Maputo. Republicada pela Lei n.º 8/2015, de 6 de outubro, dispõe que:

O Tribunal Administrativo pode, para além das auditorias necessárias à verificação externa de contas, realizar, sempre que o entender, por sua iniciativa ou a pedido da Assembleia da República, do Governo, do Procurador-Geral da República ou do Provedor de Justiça, inspeções e auditorias de qualquer tipo ou natureza a determinados actos, procedimentos ou aspectos da gestão financeira das entidades submetidas aos seus poderes de controlo externo. A fase instrutória das inspeções e auditorias, é concluída com a elaboração e aprovação do relatório final<sup>63</sup>.

### 7.2.2. Sistema de Administração Financeira e Procedimentos Contabilísticos

O Manual de Administração Financeira e Procedimentos Contabilísticos (MAF) visa facultar aos utilizadores e intervenientes no Sistema de Administração Financeira do Estado (SISTAFE), um instrumento prático de consulta corrente, que os oriente na execução das actividades sob sua responsabilidade, por via manual ou por transacções no Sistema Informático do SISTAFE (e-SISTAFE).

### 7.2.3. Agente do SISTAFE

Considera-se como agente do SISTAFE todo aquele que utilize, arrecade, guarde ou administre bens e valores do Estado ou pelos quais este seja responsável.

### 7.2.4. Tipos de Agentes do SISTAFE

No SISTAFE, existem os seguintes agentes:

- Ordenador de Despesa (OD);

---

<sup>63</sup> (*Ibid.*).

- Agente Contabilista (AC);
- Agente de Controlo Interno (ACI);
- Agente de Execução Financeira (AEF);
- Agente de Execução Orçamental (AEO);
- Agente Financeiro (AF);
- Agente Financeiro da Receita (AFR);
- Agente Orçamental (AO);
- Agente de Património (AP);
- Agente de Programação Financeira (APF);
- Gestor de Fundos (GF);
- Gestor de Fundo de Maneio (GFM)<sup>64</sup>.

A responsabilidade financeira é aplicada a cada interveniente ou agente do sistema de acordo com a sua qualidade operacional, e é em função deste que se avalia a proporcionalidade da multa a aplicar em função da infracção e responsabilidade financeira.

#### 7.2.5. Fiscalização das Finanças Públicas

Na democracia representativa, o controlo externo da actividade financeira pública é exercido em dois planos, conforme ensina Franco (1993)<sup>65</sup>: Pelo plano da *fiscalização política* e pelo plano da *fiscalização técnico-jurisdiccional*, (Serra, 2006:172).

A primeira, competência do Parlamento, pode incidir sobre aspectos comuns da actuação do Governo e da Administração, ou consistir num exercício especificamente financeiro, como sejam o acompanhamento da execução do Orçamento e a *tomada* de contas, efectuada através da discussão e aprovação política da Conta Geral do Estado, por Resolução da Assembleia da República<sup>66</sup>, (*Ibid.*).

---

<sup>64</sup> Artigo 23 do Diploma Ministerial n.º 181/2013, de 14 de Outubro, Actualiza o Manual de Administração Financeira e Procedimentos Contabilísticos, abreviadamente designado MAF, e revoga o Diploma Ministerial n.º 169/2007, de 31 de Dezembro.

<sup>65</sup> Cfr. Franco, António de Sousa, in “*O controlo da Administração Pública em Portugal*”, Ed. do Tribunal de Contas, Lisboa, 1993, p. 8.

<sup>66</sup> Cfr. Franco, António de Sousa, in “*O controlo da Administração Pública em Portugal*”, Ed. do Tribunal de Contas, Lisboa, 1993, p. 34 e Franco, António de Sousa/Tavares, José F. F., in *Orçamento – conceito, natureza e regime dos Orçamentos públicos Portugueses*, Lisboa, 2006, atualizado por Martins/Guilherme D’Oliveira/Tavares, José F. F., com a colaboração de Pessanha, Alexandra, p. 49.

As competências financeiras do Parlamento - decisões financeiras (v.g. aprovação do Orçamento de Estado), competências legislativas em domínios financeiros e poderes financeiros de autorização específica (a título exemplificativo, o caso da autorização do Parlamento para efeitos de contratação de empréstimos), não devem confundir-se com a função de controlo, cfr. Explica Franco (1993)<sup>67</sup> Citado por Serra (2006:172).

A segunda cabe ao Tribunal de Contas (Tribunal Administrativo – Seccção de Contas Públicas) e fundamenta-se em critérios jurídicos, económicos e financeiros: a fiscalização da legalidade financeira, onde cabe a apreciação de critérios de boa gestão dos recursos públicos<sup>68</sup>, (*Ibid.*).

A função jurisdicional do Tribunal de Contas (Tribunal Administrativo - Seccção de Contas Públicas) - a jurisdição financeira, por seu turno, apresenta as seguintes características, de acordo com Franco (1993)<sup>69</sup>: constitui um poder de autoridade pública, um poder subordinado ao legislativo, admitindo porém margens de discricionariedade conferidas pelo próprio legislador, é um poder essencialmente jurídico (não político) e exerce-se mediante a interpretação e aplicação do Direito ou de critérios juridicamente definidos a factos, objecto de indagação e de prova<sup>70</sup>, (Serra, 2006:174-175).

O controlo financeiro das finanças públicas, não se esgota no controlo externo exercido pelas entidades descritas. Franco (1993)<sup>71</sup> apresenta um terceiro plano deste controlo: o *administrativo* (controlo interno), executado numa dupla perspetiva: o *autocontrolo* – quando efectuado dentro da própria Administração e o *heterocontrolo*: exterior à organização controlada, mas interno, por

---

<sup>67</sup> Cfr. Franco, António de Sousa, in “*O controlo da Administração Pública em Portugal*”, Ed. do Tribunal de Contas, Lisboa, 1993, p. 8.

<sup>68</sup> Cfr. Franco, António de Sousa/Tavares, José F. F., in *Orçamento – conceito, natureza e regime dos Orçamentos públicos Portugueses*, Lisboa, 2006, atualizado por Martins/Guilherme D’Oliveira/Tavares, José F. F., com a colaboração de Pessanha, Alexandra, p. 44.

<sup>69</sup> Cfr. Franco, António de Sousa, in “*O controlo da Administração Pública em Portugal*”, Ed. do Tribunal de Contas, Lisboa, 1993, p. 8.

<sup>70</sup> Cfr. “*O Presente e o Futuro das Instituições de Controlo Financeiro com carácter jurisdicional – Notas sobre a jurisdição financeira num mundo em mudança*”, Conferência do Conselheiro Presidente do Tribunal de Contas de Portugal, Prof. Doutor António de Sousa Franco, por ocasião da inauguração da nova sede do “Consello de Contas de Galicia”, Santiago de Compostela, 19 de Maio de 1993, in *Revista do Tribunal de Contas*, n.ºs 19 e 20, jul/dez 1993, Tomo I, pp. 95-96.

<sup>71</sup> Cfr. Franco, António de Sousa, in “*O controlo da Administração Pública em Portugal*”, Ed. do Tribunal de Contas, Lisboa, 1993, p. 8.

estar inserido numa organização mais vasta (v.g. órgãos de tutela, inspeções-gerais)<sup>72</sup>, (Serra, 2006:173).

#### 7.2.6. Controlo Interno e Controlo Externo

Ao procurarmos a correta distinção entre controlo interno e externo, face à utilização dúbia, pela produção legislativa existente, sobre os conceitos<sup>73</sup>, importa, a fim de facilitar uma interpretação rigorosa, atentar nos critérios de distinção, destes dois tipos de controlo, que nos propõe Tavares (1997)<sup>74</sup>: o *critério do posicionamento do órgão/serviço de controlo*, reputado de fundamental, e que consiste na diferença apresentada pelo órgão de controlo face à realidade/organização controlada, (Serra, 2006:173).

De acordo com este critério, o controlo interno é desenvolvido por órgão/serviço inserido na estrutura da organização controlada e traduz-se no *autocontrolo*., (assim definido quando inserido na macro-organização Administração Pública), por exemplo, pela Inspeção-Geral de Finanças, é um controlo interno quando perspetivado relativamente à macro-organização, mas interno, relativamente ao serviço controlado. De acordo com esta exemplificação, o controlo exercido pelo Tribunal de Contas (Tribunal Administrativo - Seccção de Contas Públicas) é sempre controlo externo, (*Ibid.*:173-174).

Face à contingência dos conceitos, importa identificar outros critérios de distinção, como sejam, na descrição de Tavares (1997)<sup>75</sup>: o da *natureza e dos fins a prosseguir*, segundo o qual é condição de eficácia do sistema de gestão, a existência de um bom sistema de controlo [interno], que deve ser exercido por órgãos e serviços de fiscalização independentes tecnicamente, mas inseridos na estrutura interna da entidade, organismo ou instituição. Estes podem, não obstante, ser fiscalizados por entidade situada externamente, mas a qual, atendendo à estrutura da Administração Pública, em que se inserem, exercem controlo interno, (Serra, 2006:174).

---

<sup>72</sup> Cfr. Franco, António de Sousa/Tavares, José F. F., in *Orçamento – conceito, natureza e regime dos Orçamentos públicos Portugueses*, Lisboa, 2006, atualizado por Martins/Guilherme D’Oliveira/Tavares, José F. F., com a colaboração de Pessanha, Alexandra, p. 46.

<sup>73</sup> Cfr. Moreno, in “ *O Sistema Nacional de Controlo Financeiro - Subsídios para a sua apreensão crítica*”, Ed. UAL, Lisboa, 1997, p.123.

<sup>74</sup> Tavares, José F. F., “*Administração, controlo, avaliação e responsabilidade*”, Lisboa, 1997, in *Estudos de Administração e Finanças Públicas*”, Ed. Almedina, 2014, 2ª edição atualizada.

<sup>75</sup> Tavares, José F. F., “*Administração, controlo, avaliação e responsabilidade*”, Lisboa, 1997, in *Estudos de Administração e Finanças Públicas*”, Ed. Almedina, 2014, 2ª edição atualizada.

Por fim, identifica o autor um terceiro critério de distinção - não decisivo - relativamente à *legalidade, à boa gestão financeira e à natureza jurisdicional do controlo*. Não decisivo desde logo porque entende o autor que o controlo exercido pelo Tribunal de Contas (Tribunal Administrativo – Seccção de Contas Públicas), sendo um controlo de legalidade *stricto sensu* e de boa gestão financeira (legalidade substancial ou material), não pode ser confundido<sup>76</sup> como um *controlo político*, o qual é exercido exclusivamente por órgãos políticos, segundo critérios e com objetivos de natureza política. Por outro lado, identificar o controlo exercido pelo Tribunal de Contas (Tribunal Administrativo – Seccção de Contas Públicas) com [e apenas] controlo jurisdicional, é também falacioso, uma vez que, para além das funções jurisdicionais acometidas ao Tribunal, o mesmo exerce outras de natureza não jurisdicional (como por exemplo a função opinativa de emissão de Parecer sobre a Conta Geral do Estado), (*Ibid.*).

Concluímos, portanto, que apesar do Tribunal de Contas (Tribunal Administrativo – Seccção de Contas Públicas) não efetuar controlo político *stricto sensu*, as consequências ou efeitos do controlo encetado, podem constituir um constrangimento às decisões políticas previamente executadas, condicionando-as, no futuro, (*Ibid.*).

Por seu turno, Moreno (1997)<sup>77</sup> entende que o contexto natural que, num Estado de Direito democrático conduz ao controlo externo, é precisamente a existência de um controlo fora de todo e qualquer nível de gestão, com total separação e independência desta e dispendo de poderes sobre ela, com o escopo de defender os contribuintes do desenvolvimento, não conforme da gestão financeira pública e permitir-lhes um conhecimento isento, objetivo, credível e acrescentamos nós, fiável (Serra, 2006:174-175).

Já no que concerne ao contexto que leva ao controlo interno, esclarece o autor que a gestão moderna, seja pública ou privada de dinheiros públicos, não prescindirá necessariamente de tecnicismo e profissionalismo, pelo que a existência de sistema internos de controlo fiáveis, de avaliação e supervisão da gestão, são garante de eficácia dos processos gestionários. Assim, o controlo interno surge naturalmente como uma fase, um elemento, um instrumento técnico da gestão e nela incorporado, (*Ibid.*:175).

---

<sup>76</sup> Cfr. Tavares, José F. F., in “*Estudos de Administração e Finanças Públicas*”, Ed. Almedina, 2014, p.

<sup>77</sup> Moreno, Carlos, “*O Sistema Nacional de Controlo Financeiro - Subsídios para a sua apreensão crítica*”, Ed. UAL, Lisboa, 1997.

## 8. A Responsabilidades Financeiras dos Titulares e Gestores de Órgãos Públicos pelo Tribunal Administrativo

### 8.1. Aspectos Gerais sobre o Tribunal Administrativo

O Tribunal Administrativo de Moçambique tem jurisdição e controlo financeiro no âmbito de toda a ordem jurídica da República de Moçambique, como no estrangeiro, neste caso incluindo os serviços, organismos e representações nacionais em funcionamento no estrangeiro<sup>78</sup>. O Tribunal Administrativo é o órgão supremo e independente de controlo externo da legalidade e eficiência das receitas e despesas públicas, julgamento das contas que a lei mandar submeter à efectivação da responsabilidade financeira, por eventuais infracções financeiras. O Tribunal Administrativo realiza o controlo da legalidade e eficiência das receitas e despesas públicas; julgamento das contas que a lei mandar submeter à efectivação da responsabilidade financeira por eventuais infracções financeiras com o objectivo de analisar a conformidade com a lei, bem como a regularidade e correcção da gestão, segundo critérios de economia, eficácia e eficiência<sup>79</sup>.

### 8.2. Competências do Tribunal Administrativo

#### 1. Compete ao Tribunal Administrativo:

- a) Dar parecer sobre a Conta Geral do Estado;
- b) Fiscalizar, previamente, de modo sistemático, a legalidade e a cobertura orçamental dos actos e contratos de que resulte receita ou despesa para alguma das entidades expressamente reservadas por Lei como sendo da competência do Tribunal Administrativo;
- c) Fiscalizar, sucessiva e concomitantemente, as entidades definidas por lei e julgar as respectivas contas;
- d) Fiscalizar a aplicação dos recursos financeiros externos, nomeadamente através de empréstimos, subsídios, avales e donativos;
- e) Aprovar relatórios da verificação externa de contas e de auditorias;

---

<sup>78</sup> N.º 1 do artigo 2 da Lei14/2014, de 14 de Agosto, concernente a organização, funcionamento e processo da Secção de Contas Públicas do Tribunal Administrativo e ao processo de fiscalização prévia, através do Visto, nos tribunais administrativos provinciais e no Tribunal Administrativo da Cidade de Maputo. Republicada pela Lei n.º 8/2015, de 6 de outubro.

<sup>79</sup> N.º 2 e 3 do artigo 2 da Lei14/2014, de 14 de Agosto, concernente a organização, funcionamento e processo da Secção de Contas Públicas do Tribunal Administrativo e ao processo de fiscalização prévia, através do Visto, nos tribunais administrativos provinciais e no Tribunal Administrativo da Cidade de Maputo. Republicada pela Lei n.º 8/2015, de 6 de outubro.

- f) Ordenar reposições de recursos irregularmente utilizados;
  - g) Aplicar multa aos responsáveis das quantias em falta;
  - h) Efectivar, reduzir ou relevar a responsabilidade financeira decorrente de infracções financeiras, contabilísticas e administrativas.
2. No parecer sobre a Conta Geral do Estado, o Tribunal Administrativo aprecia, designadamente:
- a) A actividade financeira do Estado no ano a que a Conta se reporta, nos domínios patrimonial, das receitas e despesas;
  - b) O cumprimento da Lei do Orçamento e legislação complementar;
  - c) O inventário do Património do Estado;
  - d) As subvenções, subsídios e benefícios fiscais, créditos e outras formas de apoio concedidos, directa ou indirectamente<sup>80</sup>.

### 8.3. Colaboração com outras Entidades

Todas as entidades públicas ou privadas são obrigadas a fornecer, com toda a urgência e de preferência a qualquer outro serviço, as informações e processos que lhes forem solicitados. O Tribunal Administrativo pode determinar a requisição de serviços de inspecção e auditoria aos órgãos de controlo interno<sup>81</sup>.

Excepcionalmente, o Tribunal Administrativo pode recorrer à contratação de empresas especializadas para realização de inspecção e auditoria, quando estas não possam ser desempenhadas pelos serviços de apoio do Tribunal. As entidades públicas devem comunicar ao Tribunal Administrativo, aos tribunais administrativos provinciais e Tribunal Administrativo da Cidade de Maputo, as irregularidades de que tomem conhecimento no exercício das suas funções,

---

<sup>80</sup> Artigo 14 da Lei14/2014, de 14 de Agosto, Concernente a Organização, Funcionamento e Processo da Secção de Contas Públicas do Tribunal Administrativo e ao Proccsso de Ffiscalização Prévia, através do Visto, nos Tribunais Administrativos Provinciais e no Tribunal Administrative da Cidade de Maputo. Republicada pela Lei n.º 8/2015, de 6 de outubro.

<sup>81</sup> Artigo 4 da Lei14/2014, de 14 de Agosto, Concernente a Organização, Funcionamento e Processo da Secção de Contas Públicas do Tribunal Administrativo e ao Proccsso de Ffiscalização Prévia, através do Visto, nos Tribunais Administrativos Provinciais e no Tribunal Administrative da Cidade de Maputo. Republicada pela Lei n.º 8/2015, de 6 de outubro.

sempre que a apreciação das mesmas, caiba no âmbito das respectivas atribuições e competências<sup>82</sup>.

#### 8.4. Conta Geral do Estado

A Conta Geral do Estado deve ser apresentada pelo Governo à Assembleia da República e ao Tribunal Administrativo, até 31 de Maio do ano seguinte àquele a que respeite. O relatório e o parecer do Tribunal Administrativo sobre a Conta Geral do Estado, devem ser enviados à Assembleia da República até 30 de Novembro do ano seguinte àquele a que, a mesma se refira<sup>83</sup>.

O relatório e o parecer referidos no número anterior, devem certificar a exactidão, regularidade, legalidade e correcção económico-financeira das contas e da respectiva gestão financeira anual, sendo objecto de publicação em *Boletim da República*. O relatório e o parecer do Tribunal Administrativo, são acompanhados das respostas dos serviços e organismos às questões que esse órgão lhes formular. A Assembleia da República aprecia e aprova a Conta Geral do Estado; na sessão seguinte à entrega do relatório e parecer pelo Tribunal Administrativo<sup>84</sup>.

##### 8.4.1. Instrução de Execução Obrigatória

O Tribunal Administrativo emite instruções de execução obrigatória sobre a forma como devem ser prestadas as contas e os documentos que devem instruí-las. Os serviços e outros organismos podem ser dispensados pelo Tribunal Administrativo da apresentação dos documentos de despesa, no todo ou em parte<sup>85</sup>.

#### 8.5. Formas de Apreciação das Contas

Nas formas de apreciação das contas no âmbito do artigo 86 da Lei n.º 14/2014, de 14 de Agosto, concernente a organização, funcionamento e processo da Secção de Contas Públicas do Tribunal Administrativo e ao processo de fiscalização prévia, através do Visto, nos tribunais

---

<sup>82</sup> Artigo 4 da Lei 14/2014, de 14 de Agosto, Concernente a Organização, Funcionamento e Processo da Secção de Contas Públicas do Tribunal Administrativo e ao Processo de Fiscalização Prévia, através do Visto, nos Tribunais Administrativos Provinciais e no Tribunal Administrativo da Cidade de Maputo. Republicada pela Lei n.º 8/2015, de 6 de outubro.

<sup>83</sup> Artigo 88 da Lei 14/2014, de 14 de Agosto, concernente a organização, funcionamento e processo da Secção de Contas Públicas do Tribunal Administrativo e ao processo de fiscalização prévia, através do Visto, nos tribunais administrativos provinciais e no Tribunal Administrativo da Cidade de Maputo. Republicada pela Lei n.º 8/2015, de 6 de outubro.

<sup>84</sup> (*Ibid.*)

<sup>85</sup> Artigo 84 da Lei 14/2014, de 14 de Agosto, concernente a organização, funcionamento e processo da Secção de Contas Públicas do Tribunal Administrativo e ao processo de fiscalização prévia, através do Visto, nos tribunais administrativos provinciais e no Tribunal Administrativo da Cidade de Maputo. Republicada pela Lei n.º 8/2015, de 6 de outubro.

administrativos provinciais e no Tribunal Administrativo da Cidade de Maputo. Republicada pela Lei n.º 8/2015, de 6 de outubro, obedece-se a seguinte sequência metodológica:

- a) A verificação do 1.º grau ou preliminar;
- b) A verificação do 2.º grau;
- c) A inspecção;
- d) A auditoria;
- e) A certificação;
- f) O julgamento.

#### 8.5.1. Verificação do 1.º Grau

A verificação do 1.º grau consiste em certificar:

- a) se as contas se fazem acompanhar dos documentos exigidos pelas respectivas instruções;
- b) se as contas estão escrituradas correctamente;
- c) se, em exame sumário, as operações e registos que integram essas contas respeitam a legalidade e a regularidade financeira e contabilística<sup>86</sup>.

As contas que não enfermem de suspeitas de alcances ou desvios de dinheiros públicos, pagamentos indevidos e outras irregularidades graves podem, após verificação preliminar da Contadoria de Contas e Auditoria, ser devolvidas aos serviços responsáveis e consideradas certificadas e regulares sob condição resolutória de ulterior apreciação<sup>87</sup>.

Passados cinco anos e não sendo objecto de nova auditoria, as contas são consideradas definitivamente, como certificadas e regulares. Caso, dentro do quinquénio, seja detectada fraude, ou qualquer outra irregularidade, os responsáveis estão sujeitos às sanções devidas<sup>88</sup>.

O eventual julgamento pode ter lugar por iniciativa do Tribunal Administrativo na pessoa do Contador Gcral da Contadoria de Contas e Auditorias, por promoção do Ministério Público ou a pedido de particulares interessados que demonstrarem legitimidade para tanto<sup>89</sup>.

---

<sup>86</sup> Artigo 87 da Lei14/2014, de 14 de Agosto, concernente a organização, funcionamento e processo da Secção de Contas Públicas do Tribunal Administrativo e ao processo de fiscalização prévia, através do Visto, nos tribunais administrativos provinciais e no Tribunal Administrativo da Cidade de Maputo. Republicada pela Lei n.º 8/2015, de 6 de outubro.

<sup>87</sup> (*Ibid.*).

<sup>88</sup> (*Ibid.*).

<sup>89</sup> (*Ibid.*).

### 8.5.2. Verificação de 2.º Grau

A verificação de 2.º grau incide na: (i) análise dos documentos de despesa; (ii) forma de instrução da conta, do ponto de vista formal e material, incluindo a verificação da consistência dos documentos; (iii) correcção contabilística; (iv) legalidade e regularidade das operações e registos<sup>90</sup>.

As contas que não enfermem de suspeitas de alcances ou desvios de dinheiros públicos, pagamentos indevidos e outras irregularidades graves podem ser devolvidas aos serviços responsáveis, após verificação pela Contadoria de Contas e Auditoria e consideradas certificadas e regulares, sob condição resolutória de ulterior apreciação<sup>91</sup>.

Passados cinco anos e não sendo esta conta objecto de nova auditoria, é considerada definitivamente como certificada e regular. Caso, dentro do quinquénio, seja detectada fraude ou qualquer outra irregularidade, os responsáveis estão sujeitos às sanções devidas<sup>92</sup>.

O eventual julgamento pode ter lugar por iniciativa do Tribunal Administrativo na pessoa do Contador Grcal da Contadoria de Contas e Auditorias, promoção do Ministério Público ou a pedido de particulares interessados que demonstrarem legitimidade para tanto<sup>93</sup>.

### 8.5.3. Inspeção

A inspecção é o procedimento de fiscalização que visa suprir as omissões e lacunas de informações, esclarecer dúvidas, ou apurar denúncias quanto à legalidade e legitimidade de factos da Administração Pública e de actos administrativos praticados por qualquer responsável sujeito à jurisdição do Tribunal Administrativo<sup>94</sup>.

---

<sup>90</sup> Artigo 88 da Lei14/2014, de 14 de Agosto, concernente a organização, funcionamento e processo da Secção de Contas Públicas do Tribunal Administrativo e ao processo de fiscalização prévia, através do Visto, nos tribunais administrativos provinciais e no Tribunal Administrativo da Cidade de Maputo. Republicada pela Lei n.º 8/2015, de 6 de outubro.

<sup>91</sup> Artigo 88 da Lei14/2014, de 14 de Agosto, concernente a organização, funcionamento e processo da Secção de Contas Públicas do Tribunal Administrativo e ao processo de fiscalização prévia, através do Visto, nos tribunais administrativos provinciais e no Tribunal Administrativo da Cidade de Maputo. Republicada pela Lei n.º 8/2015, de 6 de outubro.

<sup>92</sup> (*Ibid.*).

<sup>93</sup> (*Ibid.*).

<sup>94</sup> Artigo 89 da Lei14/2014, de 14 de Agosto, concernente a organização, funcionamento e processo da Secção de Contas Públicas do Tribunal Administrativo e ao processo de fiscalização prévia, através do Visto, nos tribunais administrativos provinciais e no Tribunal Administrativo da Cidade de Maputo. Republicada pela Lei n.º 8/2015, de 6 de outubro.

A inspecção é realizada independentemente de inclusão em plano de auditoria, podendo ser determinada com base em proposta fundamentada que demonstre os recursos humanos existentes na contadoria e daqueles a serem mobilizados na sua execução<sup>95</sup>.

#### 8.5.4. Auditoria

A palavra auditoria provém da palavra latina “audire”, que significa, ouvir. Um homem sábio - o auditor - ouve com atenção a descrição de uma situação, aplica o seu conhecimento e o seu julgamento profissional e chega a uma conclusão<sup>96</sup>, (Serra, 2006:192).

São várias as definições existentes de auditoria pública, seja na perspectiva interna ou externa. Face ao objectivo do nosso trabalho, centrar-nos-emos na definição de *auditoria pública externa*, ou seja, aquela que é executada pelo Tribunal de Contas (Tribunal Administrativo – Seccção de Contas Públicas).

Assim, a INTOSAI define auditoria como “o exame das operações, actividades e sistemas de determinada entidade, com vista a verificar se são executados ou funcionam em conformidade com determinados objectivos, orçamentos, regras e normas”<sup>97</sup>, (Serra, 2006:192).

O Tribunal de Contas Europeu (TCE) adoptou a seguinte definição de auditoria<sup>98</sup>: “Uma auditoria das demonstrações financeiras tem como objectivo habilitar o auditor a expressar uma opinião segundo a qual, as demonstrações financeiras foram elaboradas, em todos os aspectos materialmente relevantes, de acordo com uma estrutura conceptual de relato financeiro identificada. O objectivo de uma auditoria de conformidade é permitir ao auditor concluir se as actividades, as operações financeiras e as informações estão, em todos os aspectos materialmente relevantes, em conformidade com os quadros jurídicos e regulamentares aplicáveis”<sup>99</sup>, (Serra, 2006:192).

Por seu turno, o Tribunal de Contas de Portugal, apresenta, no seu Manual de Auditoria e Procedimentos, Vol. I, uma definição de auditoria próxima da INTOSAI: “Auditoria é um exame ou verificação de uma dada matéria, tendente a analisar a conformidade da mesma com

---

<sup>95</sup> *Ibid.*

<sup>96</sup> Cfr. Kocks, C. (2003), “*Auditing, audit, auditor, wat moeten we ermee? Twintig over Internal/Operational Auditing*”, Auditing.nl., p. 2.

<sup>97</sup> Cfr. definição constante do Manual de Auditoria e Procedimentos do Tribunal de Contas, Vol. I, p. 23.

<sup>98</sup> Relativa à auditoria financeira e de conformidade.

<sup>99</sup> Vd. Manual de Auditoria Financeira e de Conformidade do Tribunal de Contas Europeu, p. 288, disponível em [http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/FCAM\\_2012/FCAM\\_2012\\_PT.pdf](http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/FCAM_2012/FCAM_2012_PT.pdf) (Consultado em 2.2.2015).

determinadas regras, normas ou objectivos, conduzido por uma pessoa idónea, tecnicamente preparada, realizado com observância de certos princípios, métodos e técnicas geralmente aceites, com vista a possibilitar ao auditor formar uma opinião e emitir um parecer sobre a matéria analisada”<sup>100</sup>, (Serra, 2006:193).

No que concerne a auditorias financeiras, o escopo principal é a análise da regularidade, legalidade e verificação de contas. Tal como definido pela INTOSAI<sup>101</sup> – consistem em análises independentes, tendentes à emissão de opiniões objectivas acerca da fidedignidade das contas, dos resultados financeiros e da utilização dos recursos das entidades auditadas, atendendo às normas contabilísticas e de relato financeiro a que se encontram sujeitas, (Serra, 2006:194).

Artigo 90 da Lei n.º 14/2014, de 14 de Agosto Republicada pela Lei n.º 8/2015, de 6 de outubro, concernente a organização, funcionamento e processo da Secção de Contas Públicas do Tribunal Administrativo e ao processo de fiscalização prévia, através do Visto, nos tribunais administrativos provinciais e no Tribunal Administrativo da Cidade de Maputo., dispõe que:

1. A Auditoria é um procedimento de fiscalização utilizado pelo Tribunal Administrativo para fundamentar a instrução, a certificação e o julgamento das contas públicas ou a apreciação da economia, eficácia e eficiência do uso de dinheiros públicos.
2. Por forma a determinar as entidades a incluir no Plano Anual de Auditorias, o Tribunal Administrativo deve proceder a uma avaliação de riscos, obedecendo a critérios especificados em regulamento interno.
3. Durante a fase instrutória, as auditorias do Tribunal Administrativo são conduzidas por Auditores de Controlo Externo.
4. O recrutamento e a selecção dos Auditores de Controlo Externo tem em conta a idoneidade, imparcialidade e conhecimentos técnicos específicos.
5. Na condução das auditorias, os Auditores de Controlo Externo observam métodos e técnicas de padrão reconhecido.
6. Deve ser elaborada matriz de risco em cada auditoria contemplando, entre outros:

---

<sup>100</sup> Cfr. Anexo I do Vol. I do Manual de Auditoria e Procedimentos do Tribunal de Contas, Lisboa, Abril 1992, ponto 11.

<sup>101</sup> Vd. “*Glossary of terms to the INTOSAI Financial Audit Guidelines*”, p. 56, disponível em [http://www.issai.org/media/13509/financial\\_audit\\_guidelines\\_e.pdf](http://www.issai.org/media/13509/financial_audit_guidelines_e.pdf) (Consultado em 17.01.2015).

- a) o valor monetário dos recursos geridos por cada unidade sujeita ao controlo externo;
- b) a relevância;
- c) o risco inerente, considerando como tal o risco decorrente da própria operação, independente da ávaliação dos controles existentes;
- d) o risco de controlo que deve considerar a inexistência ou insuficiência de controlos internos que previnam ou identifiquem tempestivamente erros ou irregularidades;
- e) a interdependência com outros órgãos ou entidades;
- f) o desempenho, conforme resultados alcançados em relação ao previsto e estipulado em planos, programas ou orçamento<sup>102</sup>.

## 8.6. Tipos de Auditoria

1. As auditorias podem ser de regularidade e de desempenho.
2. A auditoria de regularidade tem como foco a verificação da conformidade com determinadas regras, normas e objectivos.
3. Na auditoria de regularidade, o Tribunal Administrativo analisa as contas, a situação financeira e orçamental, a legalidade e a regularidade das operações de determinado órgão, programa ou entidade pública.
4. A auditoria de desempenho tem como foco a avaliação da economia, eficiência e eficácia.
5. Na auditoria de desempenho, o Tribunal Administrativo avalia programas, projectos, actividades e respectiva efectividade, sistemas governamentais, órgãos ou entidades públicas.
6. Dentro da tipologia definida nos números anteriores, as auditorias incidem sobre áreas de interesse a serem definidas pelo tribunal.
7. Na definição referida no número anterior, o tribunal considera, nomeadamente, as auditorias financeiras, as obras públicas, ambientais e os sistemas informáticos com as respectivas especificidades<sup>103</sup>.

---

<sup>102</sup> Artigo 90 da Lei14/2014, de 14 de Agosto, concernente a organização, funcionamento e processo da Secção de Contas Públicas do Tribunal Administrativo e ao processo de fiscalização prévia, através do Visto, nos tribunais administrativos provinciais e no Tribunal Administrativo da Cidade de Maputo. Republicada pela Lei n.º 8/2015, de 6 de outubro.

<sup>103</sup> Artigo 91 da Lei14/2014, de 14 de Agosto, concernente a organização, funcionamento e processo da Secção de Contas Públicas do Tribunal Administrativo e ao processo de fiscalização prévia, através do Visto, nos tribunais

### 8.7. Evidências de Responsabilidade Financeira

O artigo 102 da Lei n.º 14/2014, de 14 de Agosto republicada pela Lei n.º 8/2015 de 06 de Outubro, concernente a organização, funcionamento e processo da Secção de Contas Públicas do Tribunal Administrativo e ao processo de fiscalização prévia, através do Visto, nos tribunais administrativos provinciais, e no Tribunal Administrativo da Cidade de Maputo, dispõe que:

- Sempre que os relatórios das acções de controlo do Tribunal Administrativo evidenciem factos constitutivos de responsabilidade financeira, os processos respectivos são enviados ao Ministério Público para os fins legais.
- E, se o Ministério Público declarar não requerer procedimento jurisdicional, devolve o respectivo processo à entidade remetente.
- O disposto no n.º 1 do presente artigo<sup>104</sup>, é aplicável às auditorias realizadas no âmbito da preparação do relatório e parecer sobre a Conta Geral do Estado.
- Nos casos previstos no presente artigo, o Tribunal Administrativo envia à Assembleia da República, em capítulo próprio no Relatório, sobre Conta Geral do Estado do ano seguinte, uma informação sobre as medidas e procedimentos adaptados para o apuramento da responsabilidade financeira e respectivo ponto de situação, relativa à Conta Geral do Estado do ano anterior<sup>105</sup>.

### 8.8. Identificação dos Responsáveis pelas Infracções Financeiras

A identificação dos responsáveis pelas infracções financeiras, acontece quando:

- 1) Quando detectadas qualquer irregularidade nas contas, o relator ou o tribunal deve definir a responsabilidade individual ou solidária pelo acto de gestão inquinado.
- 2) Se houver débito, ordena a citação do responsável para, no prazo estabelecido no Regimento Interno, apresentar defesa ou cobrar a importância devida.
- 3) Caso não haja débito, determina a audiência do responsável para, no prazo estabelecido no Regimento Interno, apresentar razões justificativas.
- 4) As contas de gerência que enfermem de irregularidades financeiras que, simultaneamente, constituam crimes previstos e punidos pela Lei Penal, em cujo âmbito

---

administrativos provinciais e no Tribunal Administrativo da Cidade de Maputo. Republicada pela Lei n.º 8/2015, de 6 de outubro.

<sup>104</sup> Sempre que os relatórios das acções de controlo do Tribunal Administrativo evidenciem factos constitutivos de responsabilidade financeira, os processos respectivos são enviados ao Ministério Público para os fins legais.

<sup>105</sup> (*Ibid.*).

os autores estejam perfeitamente identificados por sentença penal transitada em julgado, devem ser objecto de quitação, se os responsáveis pela gerência forem estranhos aos factos e as contas não padecerem de outras irregularidades que a isso obstem.

- 5) De igual modo, são susceptíveis de arquivamento as contas cujo âmbito da decisão-penal, conclua pelo arquivamento do processo-crime, por impossibilidade de imputação dos factos criminosos ou de identificação dos seus autores materiais, inexistindo, igualmente, culpa dos responsáveis pela gerência.
- 6) Nas circunstâncias previstas no n.º 4 e 5 do presente artigo, deve abonar-se aos responsáveis pela conta os dinheiros e outros valores em falta e proceder ao ajustamento daquela, por forma a reflectir essa mesma realidade<sup>106</sup>.

#### 8.9. Decisão em Responsabilidade Financeira ou Juízo de Censura

Sempre que da instrução resultem factos que envolvam responsabilidade financeira ou qualquer juízo de censura, o relator ordena a citação dos responsáveis para no prazo de trinta dias, contestarem e apresentarem os documentos que entendam necessários. Se se tratar de infracções puníveis apenas com multa, é instaurado o respectivo processo autónomo<sup>107</sup>.

#### 8.10. O Conteúdo das Decisões

As decisões desfavoráveis, ainda que consistam num mero juízo de censura, devem mencionar expressamente a posição adoptada pelos visados, a propósito dos actos ou omissões que lhes sejam imputados<sup>108</sup>.

#### 8.11. Redução ou Relevação da Responsabilidade Financeira

A Redução ou Relevação da Responsabilidade Financeira acontece quando:

---

<sup>106</sup> Artigo 41 da Lei14/2014, de 14 de Agosto, Concernente a Organização, Funcionamento e Processo da Secção de Contas Públicas do Tribunal Administrativo e ao Processo de Fiscalização Prévia, através do Visto, nos Tribunais Administrativos Provinciais e no Tribunal Administrativo da Cidade de Maputo. Republicada pela Lei n.º 8/2015, de 6 de outubro.

<sup>107</sup> Artigo 42 da Lei14/2014, de 14 de Agosto, Concernente a Organização, Funcionamento e Processo da Secção de Contas Públicas do Tribunal Administrativo e ao Processo de Fiscalização Prévia, através do Visto, nos Tribunais Administrativos Provinciais e no Tribunal Administrativo da Cidade de Maputo. Republicada pela Lei n.º 8/2015, de 6 de outubro.

<sup>108</sup> Artigo 43 da Lei14/2014, de 14 de Agosto, Concernente a Organização, Funcionamento e Processo da Secção de Contas Públicas do Tribunal Administrativo e ao Processo de Fiscalização Prévia, através do Visto, nos Tribunais Administrativos Provinciais e no Tribunal Administrativo da Cidade de Maputo. Republicada pela Lei n.º 8/2015, de 6 de outubro.

- a) A responsabilidade financeira é susceptível de relevação ou redução, apenas no que respeita às multas consoante o grau de culpa e o prejuízo efectivo para o Estado.
- b) A responsabilidade financeira decorrente de infracções financeiras perpetradas com mera culpa, é passível de redução em função do grau de culpa apurado, ou de relevação nos termos do artigo seguinte.
- c) O Tribunal Administrativo, os tribunais administrativos provinciais e o Tribunal Administrativo da Cidade de Maputo devem fazer constar da decisão as razões justificativas da redução ou da relevação.
- d) Fica isento de responsabilidade aquele que houver manifestado, por forma inequívoca, oposição aos actos que a originaram<sup>109</sup>.

#### 8.11.1. Requisitos da Relevação

O Tribunal Administrativo, os tribunais administrativos provinciais e o Tribunal Administrativo da Cidade de Maputo, podem relevar a responsabilidade por infracção financeira, quando seja apenas passível de multa, quando esta tiver sido paga voluntariamente:

- a) Se evidenciar, suficientemente, que a falta apenas pode ser imputada ao seu autor por mera culpa;
- b) Não tiver havido, anteriormente, recomendação de tribunal ou de qualquer órgão de controlo interno ao serviço auditado para correcção de irregularidades do procedimento adoptado;
- c) Se tiver sido a primeira vez que um tribunal ou um órgão de controlo interno tenham censurado o seu autor pela sua prática<sup>110</sup>.

#### 8.12. Causas de Extinção da Responsabilidade

As causas de extinção da responsabilidade são:

- a) O procedimento por responsabilidade financeira reintegratória, extingue-se pelo pagamento da quantia a repor em qualquer momento e pela prescrição.

---

<sup>109</sup> Artigo 107 da Lei 14/2014, de 14 de Agosto, Concernente a Organização, Funcionamento e Processo da Secção de Contas Públicas do Tribunal Administrativo e ao Processo de Fiscalização Prévia, através do Visto, nos Tribunais Administrativos Provinciais e no Tribunal Administrativo da Cidade de Maputo. Republicada pela Lei n.º 8/2015, de 6 de outubro.

<sup>110</sup> Artigo 108 da Lei 14/2014, de 14 de Agosto, Concernente a Organização, Funcionamento e Processo da Secção de Contas Públicas do Tribunal Administrativo e ao Processo de Fiscalização Prévia, através do Visto, nos Tribunais Administrativos Provinciais e no Tribunal Administrativo da Cidade de Maputo. Republicada pela Lei n.º 8/2015, de 6 de outubro.

- b) O procedimento por responsabilidade sancionatória nos termos do n.º 3 do artigo 98, extingue-se pelo pagamento do montante em dívida, pela morte do responsável, pela amnistia, pela prescrição, pela relevação da responsabilidade nos termos do n.º 2 do artigo 107 e artigo 108 e pela isenção de responsabilidade, segundo o n.º 4 do artigo 107 da presente Lei<sup>111</sup>.

#### 8.12.1. Diplomas Legais de Execução do Orçamento do Estado

A execução do Orçamento do Estado (OE) do exercício económico de 2017 à 2022, foi regida pelos seguintes diplomas legais:

- a) Lei que aprova o Orçamento do Estado de respectivo ano;
- b) Lei que rectifica o Orçamento do Estado de respectivo ano;
- c) Lei n.º 9/2002, de 12 de Fevereiro, que cria o Sistema de Administração Financeira do Estado (SISTAFE);
- d) Decreto n.º 23/2004, de 20 de Agosto, que aprova o Regulamento do SISTAFE;
- e) Decreto n.º 53/2012, de 28 de Dezembro, que altera os n.ºs 2 e 5 do Anexo I do Regulamento do SISTAFE e o Decreto n.º 68/2014, de 29 Outubro, que altera as alíneas b) e c) do artigo 45, os n.ºs 2 e 3 do artigo 67 e o n.º 4 do Anexo I, todos do mesmo regulamento;
- f) Decreto n.º 5/2016, de 8 de Março, que aprova o Regulamento da Contratação de Empreitada de Obras Públicas, Fornecimento de Bens e Prestação de Serviços ao Estado;
- g) Decreto n.º 42/2018, de 24 de Julho, que aprova o Regulamento de Gestão do Património do Estado;
- h) Decreto n.º 30/2020, de 14 de Maio, que confere competências aos órgãos e instituições do Estado para procederem a alterações orçamentais no âmbito da Execução do OE;
- i) Manual de Administração Financeira e Procedimentos Contabilísticos (MAF), aprovado pelo Diploma Ministerial n.º 181/2013, de 14 de Outubro, do Ministro das Finanças;
- j) Regulamento de Gestão das Contas Bancárias do Estado, aprovado pelo Diploma Ministerial n.º 23/2018, de 2 de Fevereiro, do Ministro da Economia e Finanças;

---

<sup>111</sup> Artigo 116 da Lei 14/2014, de 14 de Agosto, Concernente a Organização, Funcionamento e Processo da Secção de Contas Públicas do Tribunal Administrativo e ao Processo de Fiscalização Prévia, através do Visto, nos Tribunais Administrativos Provinciais e no Tribunal Administrativo da Cidade de Maputo. Republicada pela Lei n.º 8/2015, de 6 de outubro.

- k) Circulares do Ministro da Economia e Finanças, referentes à Administração e Execução do Orçamento e ao Encerramento do Exercício, respectivamente;
- l) Instruções de Execução Obrigatória do Tribunal Administrativo, de 30 de Dezembro de 1999, na parte relativa à fiscalização prévia (BR n.º 52, I Série, de 30 de Dezembro de 1999);
- m) Instruções de Execução Obrigatória do Tribunal Administrativo, de 29 de Dezembro de 2008, na parte relativa à fiscalização concomitante e sucessiva (BR n.º 39, I Série, de 29 de Setembro de 2008);
- n) Instruções sobre a Execução do Orçamento do Estado, emitidas pela Direcção Nacional da Contabilidade Pública, em 31 de Outubro de 2000 (BR n.º 17, II Série, de 25 de Abril de 2001)<sup>112</sup>.

Na aferição da execução do Orçamento do Estado de cada ano, o Tribunal Administrativo tem em conta o Plano Económico e Social do ano em análise, aprovado por uma Resolução da Assembleia da República<sup>113</sup>.

Os diplomas legais aqui arolados, não esgotam o universo dos diplomas adoptados ao longo de todos esses em referência, pois, existem muitos diplomas legais que foram sendo adoptados pelo governo através do Ministério da Economia e Finanças ao longo destes anos, em função do contexto e dos factores endógenos e exógenos que caracterizaram a cada ano económico.

### 8.13. Reincidência de Infracções Financeiras por Inobservância da Lei e das Recomendações dos Órgãos de Inspeção e Auditoria Externa, feitas pelo Tribunal Administrativo

Resumo de Algumas das constatações de situações de reincidência de Infracções Financeiras no âmbito dos Pareceres sobre a Conta Geral do Estado resultantes da Inobservância da Lei e das Recomendações dos Órgãos de Inspeção e Auditoria Externa feitas pelo Tribunal Administrativo							
N.º de Ordem	Constatação de Situações de Reincidência de Infracções	Parecer da Conta Geral de	Parecer da Conta Geral de	Parecer da Conta Geral de	Parecer da Conta Geral de	Parecer da Conta Geral de	Observação

<sup>112</sup> Tribunal Administrativo (2021) Pareceres sobre a Conta Geral do Estado de 2017; 2018; 2019; 2020 e 2021, Maputo.

<sup>113</sup> Tribunal Administrativo (2021) Pareceres sobre a Conta Geral do Estado de 2017; 2018; 2019; 2020 e 2021, Maputo.

	Finanças	2017	2018	2019	2020	2021	
1	Anos de Reincidência	X	X	X	X		Observação
- Subsistem transferências de dotações sem a organização dos correspondentes processos administrativos, com os devidos despachos que as autorizam;							
2	Anos de Reincidência	X	X	X	X		Observação
- Entre as acções constantes do PES e do Orçamento, verificou-se a ocorrência de algumas discrepâncias, em órgãos e instituições do Estado. Estes factos dificultaram a aferição, pelo Tribunal Administrativo, do nível do cumprimento dos planos inicialmente aprovados e do Programa Quinquenal do Governo (PQG);							
3	Anos de Reincidência	X	X	X	X		Observação
- Prevalece a falta de previsão, no Orçamento, das Receitas de Alienação de Bens das Administrações Central e Provincial, o que configura violação do disposto no n.º 2 do artigo 14 da Lei n.º 9/2002, de 12 de Fevereiro, que cria o SISTAFE;							
4	Anos de Reincidência	X	X	X	X		Observação
- O Mapa II.3 da CGE de 2017 continua a ser apresentado sem o detalhe das Receitas Consignadas da Administração dos níveis Provincial e Distrital;							
5	Anos de Reincidência	X	X	X	X		Observação
- Persiste, nas unidades de cobrança, no que se refere ao IVA, o não levantamento dos autos de notícia e de transgressão e liquidação oficiosa do imposto dos sujeitos passivos que efetuaram pagamentos fora do prazo legal e dos que não o fizeram;							
6	Anos de Reincidência	X	X			X	Observação
- Subsistem, no Termo de Balanço (M/9A) das unidades de cobrança auditadas, irregularidades susceptíveis de responsabilização, como é o caso dos alcances, nos termos do artigo 178.º do Regulamento da Fazenda, de 3 de Outubro de 1901, conjugado com o n.º 2 do artigo 98 da Lei n.º 14/2014, de 14 de Agosto, alterada e republicada pela Lei n.º 8/2015, de 6 Outubro. A regularização de alcances carece da intervenção e orientação da DGI;							

7	Anos de Reincidência	X	X	X	X	X	Observação
- À semelhança dos anos anteriores, persiste a falta de certificação da conformidade dos custos recuperáveis, referentes aos projectos da Anadarko e da ENI;							
8	Anos de Reincidência	X	X	X	X	X	Observação
- Persistem irregularidades na organização do arquivo dos documentos justificativos das despesas pagas, constatação arrolada em Relatórios e Pareceres das Contas Gerais do Estado de anos anteriores;							
9	Anos de Reincidência	X	X	X	N/A	N/A	Observação
- À semelhança dos anos anteriores, em 2017, foram pagas despesas não elegíveis em diversos projetos de investimento;							
10	Anos de Reincidência	X	X	X	X	X	Observação
- Prevalece, no e-SISTAFE, o pagamento de despesas com recurso a verbas inapropriadas;							
11	Anos de Reincidência	X	X	X	X	X	Observação
- Continuam a não ser facultados os extractos da CUT, em Meticais, o que, novamente, impede o Tribunal de emitir uma opinião quanto à fiabilidade do saldo constante do Mapa I da Conta Geral;							
12	Anos de Reincidência	X	X	X	X	X	Observação
- À semelhança de anos anteriores, nem todas as instituições auditadas devolveram à Conta Única do Tesouro os saldos de Adiantamento de Fundos (AFU's) de 2016 e 2017, em violação do disposto no n.º 1 do artigo 7 das Circulares n.ºs 06/GABMEF/2016, de 15 de Novembro e 09/GAB-MEF/2017, de 18 de Outubro, ambas do Ministro da Economia e Finanças, as quais dispõem que os saldos de Adiantamento de Fundos (AFU's) não utilizados naqueles dois anos devem ser anulados e os correspondentes recursos financeiros recolhidos à Conta Bancária de Receita de Terceiros (CBRT) da Unidade Intermédia (UI) do Subsistema do Tesouro Público da Despesa (STP-D) correspondente, para posterior transferência à Conta Única do Tesouro (CUT); e) As receitas de alienação de imóveis cobradas pelas entidades							

auditadas não foram integralmente canalizadas aos cofres do Estado;							
13	Anos de Reincidência	X				X	Observação
- Subsistem, na CGE de 2017, incongruências entre as informações nela apresentadas e as apuradas nas empresas, em sede de auditoria, relativamente aos empréstimos por acordos de retrocessão; contraídos por estas;							
14	Anos de Reincidência	X	X	X	X	X	Observação
- Persiste o incumprimento generalizado do pagamento de prestações ao DNPE pelos adjudicatários, resultantes da alienação do património do Estado;							
15	Anos de Reincidência	X	X				Observação
- Persiste a falta de harmonização dos inventários, originando divergências entre os valores mantidos nos registos contabilísticos e os inseridos no e-Inventário das respetivas UGB's, do ambiente e-SISTAFE;							
16	Anos de Reincidência	X	X	X	X	X	Observação
- Prevalece a falta de registo de imóveis em nome do Estado e há edifícios e veículos não segurados;							
17	Anos de Reincidência	X	X	X	X	X	Observação
- Prevalecem, nos balanços de algumas unidades de cobrança, saldos por regularizar na rubrica "Alcances", situação que vem sendo reportada pelo Tribunal, nos seus Relatórios sobre a Conta Geral do Estado; f) Em algumas unidades de cobrança, não foram regularizados os saldos da rubrica "Em Passagens de Fundos Aguardando Crédito";							
18	Anos de Reincidência	X	X	X	X	X	Observação
- Nas DAF's e UGC's auditadas permanecem, no Termo de Balanço (Modelo M/9A), saldos relativos a "Cheques Devolvidos" que não foram virtualizados, nem remetidos aos tribunais competentes;							
19	Anos de Reincidência	X	X	X	X	X	Observação
- Prevalece a deficiente organização das pastas dos justificativos das despesas realizadas;							

20	Anos de Reincidência	X	X	X	X	X	Observação
- Continua a execução de despesas não elegíveis, em diversos projetos de investimento;							
21	Anos de Reincidência	X	X	X	X	X	Observação
- Persiste a classificação incorrecta de despesas, em inobservância do Classificador Económico de Despesa, aprovado pelo Diploma Ministerial n.º 221/2013, de 30 de Agosto, do Ministro das Finanças;							
22	Anos de Reincidência		X	X			Observação
- Continua a registar-se a falta de comprovativos de recepção de bens adquiridos, nos correspondentes processos;							
23	Anos de Reincidência	X	X	X	X		Observação
- À semelhança de anos anteriores, nem todas as instituições auditadas devolveram à Conta Única do Tesouro os saldos de Adiantamento de Fundos (AFU's) de 2017 e 2018, em violação do estatuído no n.º 1 do artigo 7 da Circular n.º 09/GABMEF/2017, de 18 de Outubro e artigo 9 da Circular n.º 08/GAB-MEF/2018, de 23 de Novembro, ambas do Ministro da Economia e Finanças, segundo os quais os saldos dos AFU's não utilizados em 2017 e 2018 devem ser anulados e os seus recursos financeiros recolhidos à Conta Bancária de Receita de Terceiros (CBRT) da Unidade Intermédia (UI) do Subsistema do Tesouro Público (STP-D) correspondente, para posterior transferência à CUT;							
24	Anos de Reincidência		X	X	X		Observação
- Prevalece a inconsistência entre o valor apresentado no Mapa I da CGE de 2018, na rubrica "Outras Instituições do Estado" (18.843.197 mil Meticais) e o calculado com base nos Anexos Informativos 1, 2 e 3 (-50.371.050 mil Meticais);							
25	Anos de Reincidência	X	X	X	X		Observação
- Subsistem, na CGE de 2017, incongruências entre as informações nela apresentadas e as apuradas nas empresas, em sede de auditoria, relativamente aos empréstimos por acordos de retrocessão; contraídos por estas;							
26	Anos de Reincidência	X	X	X	X	X	Observação

	Reincidência						
- Persiste o incumprimento generalizado do pagamento de prestações pela alienação do património do Estado;							
27	Anos de Reincidência	X	X	X	X		Observação
- Persiste a falta de harmonização dos inventários, originando divergências entre os valores mantidos nos registos contabilísticos e os inseridos no e-Inventário das respectivas UGB's, do ambiente e-SISTAFE;							
28	Anos de Reincidência	X	X	X	X		Observação
- Persistem transferências de valores para Empresas Públicas sem a celebração dos correspondentes Contratos-Programa;							
29	Anos de Reincidência	X	X	X	X		Observação
- À semelhança dos anos anteriores, prevalece, relativamente à cobrança de Receitas Próprias, nas Administrações Provincial e Distrital, o incumprimento das metas estabelecidas em algumas rubricas;							
30	Anos de Reincidência	X	X	X	X		Observação
- Prevalece a falta de harmonização dos conteúdos dos relatórios anuais sobre a arrecadação da receita, pelas Direcções Regionais, Delegações Provinciais e Unidades de Cobrança da Autoridade Tributária;							
31	Anos de Reincidência	X	X	X	X		Observação
- Até 31/12/2020, prevalecia, sobre os custos recuperáveis declarados pela TOTAL e MRV, a falta de atualização do saldo global, embora os custos, no montante de 33.396 milhares de USD, tenham sido considerados inelegíveis para a sua recuperação, pelo regulador, e notificadas as empresas para procederem à devida atualização;							
32	Anos de Reincidência	X	X	X	X	X	Observação
- A semelhança dos exercícios anteriores, no ano em económico em apreço, a execução de parte considerável das despesas de investimento financiadas com fundos externos, 62,8%, não foi pela via CUT, em violação do princípio da unidade de tesouraria, consagrado na alínea a) do artigo 54 da Lei n.º 9/2002, de 12 de Fevereiro, o que representa um risco no controlo dos fundos públicos;							

33	Anos de Reincidência	X	X	X	X	X	Observação
- Persiste, ainda, a violação do Regulamento de Contratação Pública, aprovado pelo Decreto n.º 5/2016, de 8 de Março, na celebração de parte dos contratos de empreitada de obras, fornecimento de bens, prestação de serviços e consultoria; de Empreitada de Obras Públicas, Fornecimento de Bens e Prestação de Serviços ao Estado;							
34	Anos de Reincidência	X	X	X	X	X	Observação
- Ainda se registam falhas nos sistemas informáticos do Banco de Moçambique, o que origina a inconsistência da informação nos extractos da CUT, em Meticais e não permite a certificação do saldo constante do Mapa I da CGE;							
35	Anos de Reincidência			X	X		Observação
- Persistem divergências entre os valores gastos pelos diversos organismos do Estado na compra de bens inventariáveis, registados nos Mapas Demonstrativos Consolidados da Despesa, e os que constam do e-Inventário das respectivas UGB's, do ambiente e-SISTAFE;							
36	Anos de Reincidência	X	X	X	X		Observação
- Persiste a falta de regularização de títulos de propriedade, apólices de seguro de imóveis e veículos do Estado, em diversos organismos e instituições do Estado;							
37	Anos de Reincidência	X	X	X	X		Observação
- É recorrente a transição de saldos em dívidas de BT's, o que evidencia fraca capacidade da Tesouraria para fazer face ao pagamento desses títulos, que são de curto prazo;							
38	Anos de Reincidência	X	X	X	X	X	Observação
- Persiste a existência de recursos financeiros do Estado não contabilizados, quer no Orçamento, quer nas Operações de Tesouraria;							
39	Anos de Reincidência	X	X	X	X	X	Observação
- À semelhança do CGE de 2020, na presente Conta, os montantes referentes ao Património Final Bruto, de âmbito Orgânico, nas categorias de Bens Móveis e							

Veículos, estão incorretamente contabilizados nos Mapas Consolidados do Inventário do Património do Estado, por conta de erros na aplicação da fórmula inserida na plataforma e-Inventário;							
40	Anos de Reincidência	X	X	X	X	X	Observação
- Continua fraco o registo/regularização dos imóveis a favor do Estado, bem assim a sua incorporação no e-Inventário das respetivas UBS, do ambiente e-SISTAFE. Como resultado das auditorias, o Tribunal Administrativo constatou, conforme se desenvolve no ponto 10.6, do presente capítulo, entre outras, as seguintes situações;							

Fonte: Pareceres sobre a Conta Geral do Estado de 2017, 2018,2019, 2020 e 2021.

## 9. Conclusões e Recomendações

### 9.1. Conclusão

Em jeito de conclusao, podemos afirmar que “As Infracções e Responsabilidades Financeiras dos Titulares e Gestores de Órgãos Públicos por Inobservância da Lei, e das Recomendações dos Órgãos de Inspeção e Auditoria Externa em Moçambique”, são uma realidade e foi possível demonstrar e provar ao longo do trabalho, com apresentação de várias situações de violação das leis, das recomendações, de procedimentos e outras irregularidades de várias ordens.

Algumas das constatações apresentadas, relatam situações de reincidência de infracções financeiras, conforme atesta o resumo dos Pareceres sobre a Conta Geral do Estado, apresentado no trabalho, resultantes da inobservância da Lei, das recomendações, dos órgãos de inspeção e auditoria externa feitas pelo Tribunal Administrativo. Embora, em princípio, quando se faz uma recomendação em sede de um relatório preliminar ou definitivo que resulta da auditoria, espera-se que a instituição auditada leve em consideração todas as recomendações e procure de todas as

formas corrigir as situações que o relatório de auditoria orienta, e evitando sempre, cometer os mesmos erros constatados em auditorias anteriores.

Procedendo de acordo com as orientações da inspeção e auditoria externa, os titulares e gestores de órgãos públicos estarão numa situação em que irão cada vez mais, aperfeiçoando e melhorando a sua forma de gerir a coisa pública, e evitar o cometimento de infracções financeiras.

De alguma forma, entendemos as dificuldades que o Tribunal Administrativo tem em fazer o acompanhamento das instituições, no âmbito das recomendações deixadas em sede de auditoria, por falta de verbas para o efeito.

Contudo, não seria hora de voltar a dotar aos tribunais administrativos provinciais e da Cidade de Maputo, de competências para auditar instituições que se localizam em espaços sob sua jurisdição?

Esta, é no nosso entender a solução para se fazer o acompanhamento às instituições auditadas e se evitaria situações de reincidência de infracções financeiras, do mesmo tipo legal de crime, Isto é, os tribunais administrativos provinciais podem fazer a monitoria das matrizes das recomendações e correções levantadas aquando das auditorias ou inspeções.

Por outro lado, notamos uma certa passividade por parte das entidades competentes, em olhar para situações de reincidência de infracções financeiras com normalidade, pois, não vimos nenhuma recomendação nos Pareceres sobre a Conta Geral do Estado, que dá indicação de tomada de medidas ou de diligências no sentido de se encaminhar as várias situações de irregularidade, para se abrir processos crimes e responsabilizar os infractores, embora em muitos casos, nos processos de auditoria, o julgamento das contas resultam em relação aos Titulares e Gestores de Órgãos Públicos, no dever de repor ou pagar uma multa, podendo estarem sujeitos ainda, a um simples juízo de censura ou recomendações.

Quando falamos de recomendações que resultam de um julgamento, chama-nos atenção ao facto de em sede de auditoria também haver espaço para dar recomendações as instituições auditadas e a reincidência dos casos, demonstra que tanto as recomendações dadas em sede de relatórios preliminares e/ou definitivos, não são levados em conta pelas instituições auditadas, o que de forma clara fica a ideia de que as auditorias também não resolvem os problemas de

irregularidades de actos relacionados a gestão financeira. É importante que se adopte medidas mais enérgicas para evitar situações de infracções financeiras.

## 9.2.Recomendações

De entre várias, destacamos algumas recomendações que possam contribuir para a redução do cometimento das infracções e ajudam na melhoria da gestão financeira, a saber:

1. Os órgãos competentes nomeadamente Tribunal Administrativo e a Inspeção Geral de Finanças, devem enviar em tempo útil os relatórios preliminares e finais das inspeções e auditorias realizadas, às entidades auditadas ou inspeccionadas.
2. Monitoria das matrizes das recomendações e correções levantadas aquando das auditorias ou inspeções;
3. Que as auditorias e inspeções as entidades publicas sejam um exercício regular e efectivo;
4. Formação e Capacitação constante aos gestores públicos, sobre matéria de gestão transparente de fundos, infracções financeiras e implicações resultantes do cometimento de infracções financeiras;
5. Que os relatórios de auditorias sejam partilhados com todos os técnicos da instituição por forma a evitar a repetição dos mesmos erros;
6. Celeridade do julgamento dos processos que resultam de cometimento de infracções financeiras em contas públicas;
7. Revisão das medidas aplicadas aos gestores reincidentes no cometimento de crimes de natureza financeira;
8. Adopção e aplicação de sanções que produzam um efeito dissuador aos Titulares e Gestores de Órgãos Públicos, no que concerne a gestão financeira;
9. Revisão Pontual da Lei concretamente art.102 e seguintes, atinente responsabilidade financeira;
10. O Tribunal Administrativo, deve pautar pela observância dos princípios de clareza, exactidão e simplicidade, na elaboração da Conta Geral do Estado, de modo a possibilitar a sua análise económica e financeira, conforme recomenda a lei do Sistema de Administração Financeira do Estado;
11. O registo de todas as despesas e o arquivamento dos correspondentes documentos comprovativos, organizados por verbas e anos, por forma a ser possível a sua

identificação, respeitando o preceituado na alínea d) do n.º 7.1 das Instruções Sobre a Execução do Orçamento do Estado, emanadas pela Direcção Nacional da Contabilidade Pública, de 31 de Outubro de 2000 (BR n.º 17, II Série, de 25 de Abril de 2001);

12. Seja aprimorada a metodologia de previsão de Receitas Próprias e de Alienação de Bens, sua inscrição no Orçamento e contabilização da sua arrecadação;
13. Que a DNPE accione mecanismos legais com vista a obrigar os adjudicatários a cumprirem, rigorosamente, as cláusulas contratuais relativas aos pagamentos das prestações de aquisição do património do Estado;
14. Sejam organizadas as pastas dos processos justificativos da execução das despesas, de modo a facilitar a sua apresentação sempre que necessário;
15. Nenhuma despesa pode ser assumida, ordenada ou realizada sem que, sendo legal, se encontre inscrita devidamente no Orçamento do Estado aprovado, tenha cabimento na correspondente verba orçamental e seja justificada quanto à sua economicidade, eficiência e eficácia;
16. A digitação e conformidade processual de todos os bens, no ano da sua aquisição e dentro dos prazos fixados nas circulares relativas ao encerramento do exercício económico, emitidas, anualmente, pelo Ministro da Economia e Finanças e verificação periódica dos inventários físicos e comparação dos seus valores com os dos registos contabilísticos mantidos no e-Inventário;
17. O preenchimento correcto das Fichas de Inventário;
18. A regularização dos títulos de propriedade dos bens imóveis e veículos a favor do Estado;
19. A criação de mecanismos que garantam o reembolso eficaz dos montantes financiados no âmbito dos projectos habitacionais, assim como a cobrança das prestações vencidas decorrentes da alienação dos veículos e imóveis do Estado;
20. Se aprimore a articulação das Direcções Provinciais do Plano e Finanças e dos Serviços Provinciais de Economia e Finanças, com as demais entidades de âmbito provincial, na planificação, gestão e monitoria da implementação das acções do Plano Económico e Social e da execução do Orçamento do Estado;
21. Seja desagregado pelos Órgãos de Governação Descentralizada Provincial e de Representação do Estado na Província, o montante global da despesa fixada pela Lei Orçamental para estas entidades;

22. Se melhore a articulação e alinhamento entre as acções previstas no PES e as dotações do Orçamento, bem como a monitoria da sua implementação;
23. O registo, na CGE, das receitas arrecadadas pelo Estado, seja realizado com clareza, exactidão e simplicidade;
24. Se observem as regras e procedimentos estabelecidos no Regulamento de Contratação de Empreitada de Obras Públicas, Fornecimento de Bens e Prestação de Serviços ao Estado;
25. A observância das instruções contidas nas circulares de encerramento dos exercícios económicos, anualmente emanadas pelo Ministro da Economia e Finanças, entre as quais a que obriga à devolução dos saldos de adiantamento de fundos;
26. A observância das normas sobre a elaboração e execução dos orçamentos, bem como da assunção, autorização ou pagamento de despesas públicas ou compromissos;
27. Se desagreguem por Unidade Gestora Beneficiária (UGB) e por província, os limites globais da despesa dos OGDG, de modo a permitir que se visualizem as dotações iniciais daquelas entidades. Outrossim, que os Mapas Demonstrativos Consolidados extraídos do e-SISTAFE e os diversos mapas integrantes da CGE, apresentem as dotações iniciais dos OGDG e as alterações orçamentais autorizadas pelo Governador Provincial, observando-se as disposições vertidas no Decreto de Delegação de Competências;
28. Se harmonize a informação apresentada no Relatório Analítico, com os diversos mapas da CGE, visando permitir que a CGE seja fiável e propicie a devida análise económica e financeira, segundo o preceituado no artigo 49 da Lei do SISTAFE;
29. Sejam observadas as disposições do Guião Único de Metodologias, para a Elaboração das propostas do Plano Económico e Social e Orçamento do Estado e do respectivo Balanço;
30. Sejam aprimorados os conteúdos do Balanço do PESOE, em coordenação com todos os sectores envolvidos, com vista a conferir fiabilidade à informação prestada naquele documento e ainda, que a CGE seja elaborada com clareza, exactidão e simplicidade, de modo a possibilitar a sua análise económica e financeira, nos termos do preceituado no artigo 49 da Lei do SISTAFE.

É importante ressaltar, que parte das recomendações que aqui avançamos, servem para que os titulares e gestores de órgãos públicos, evitem o cometimento de infracções financeiras e melhorem a sua gestão e prestação de contas, constam do Parecer sobre a Conta Geral do Estado de 2017, 2018, 2019, 2020 e 2021, o que de alguma forma, fica a ideia de que não há uma

medida ou estratégia por parte do Tribunal Administrativo, o Governo e a Assembleia da República, de responsabilização com efeito dissuasor, de punição severa para que situações dessa natureza deixem de fazer parte de relatórios de inspecção, auditoria e pareceres sobre a Conta Geral do Estado.

## 10. Referências Bibliográficas

- Lei n.º 9/2002, de 12 de Fevereiro, que cria o Sistema de Administração Financeira do Estado (SISTAFE).
- Lei n.º 14/2020, de 23 de Dezembro, que estabelece os princípios e normas de organização e funcionamento do Sistema de Administração Financeira do Estado – SISTAFE.
- Lei 14/2014, de 14 de Agosto, concernente a organização, funcionamento e processo da Secção de Contas Públicas do Tribunal Administrativo e ao processo de fiscalização prévia, através do Visto, nos tribunais administrativos provinciais e no Tribunal Administrativo da Cidade de Maputo. Republicada pela Lei n.º 8/2015, de 6 de outubro.

- Manual de Administração Financeira e Procedimentos Contabilísticos (MAF), aprovado pelo Diploma Ministerial n.º 181/2013, de 14 de Outubro, do Ministro das Finanças;
- Baptista Lundin, Iraê (2016) *Metodologia de Pesquisa em Ciências Sociais*, Escolar Editores, Maputo.
- De Andrade, Maria Margarida, (2006) *Introdução à Metodologia do Trabalho Científico*- Elaboração de Trabalhos na Graduação, Colaboração de João Alcino de Andrade Martins, Doutor em Engenharia, EPUSP, 7ª Edição, Editora Atlas, São Paulo.
- Marconi, Marina de Andrade e Lakatos, Eva Maria (2009): *Metodologia de Investigação Científica*, 7ª Edição. Atlas editora. São Paulo, Brasil.
- Mandlate, Lúcia Raquel de Angélica (2018) *O Contributo do Sístafe na Redução de Casos de Desvio de Fundos Públicos no Período de 2012-2016*. Dissertação apresentada em cumprimento parcial dos requisitos exigidos para a obtenção do grau de Mestre em Governação e Administração Pública no Departamento de Ciência Política e Administração Pública da Faculdade de Letras e Ciências Sociais, Universidade Eduardo Mondlane, Maputo.
- República de Moçambique (2020) Programa Quinquenal do Governo: 2020-2024, Maputo.
- Lei n.º 6/2021 de 30 de Dezembro que Aprova o Plano Económico e Social e Orçamento do Estado para o ano de 2022.
- Serra, Rute Alexandra de Carvalho Frazão (2006) *Controlo Financeiro Público e Responsabilidade Financeira*, Ano 4, N.º 05 [pp. 149-256] Edição: Revista Jurídica Digital – DataVenía, Lisboa.
- Severino, António Joaquim (2007) *Metodologia do Trabalho Científico*, Cortez Editora, 23ª edição revista e actualizada, São Paulo.