

A responsabilidade solidária por infrações tributárias em Moçambique: análise da constitucionalidade do nº 4 do artigo 7 do Regime Geral das Infrações Tributárias face ao princípio da individualidade das penas

Antonia Banda

Resumo

Este artigo científico analisa a responsabilidade solidária por infrações tributárias em Moçambique, com foco na constitucionalidade do nº 4 do artigo 7 do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT). Este dispositivo prevê a responsabilização solidária de administradores e gerentes por dívidas tributárias de pessoas coletivas, independentemente de sua responsabilidade pessoal. O objetivo principal é avaliar se tal disposição viola o princípio da individualidade das penas consagrado na Constituição da República de Moçambique. A metodologia adotada é qualitativa, com análise documental da legislação pertinente, revisão da jurisprudência do Tribunal Constitucional e interpretação dos princípios constitucionais aplicáveis. As principais conclusões indicam que a responsabilidade solidária prevista no RGIT, em determinadas circunstâncias, configura violação do princípio da individualidade das penas, especialmente quando impõe sanções a indivíduos que já foram pessoalmente responsabilizados pelas mesmas infrações.

Palavras-chave: Responsabilidade solidária, infrações tributárias, princípio da individualidade das penas, constitucionalidade, Regime Geral das Infrações Tributárias

Introdução

A responsabilidade solidária por infrações tributárias constitui uma figura jurídica controversa, especialmente quando confrontada com garantias constitucionais como o princípio da pessoalidade das penas. Em Moçambique, essa controvérsia emerge principalmente no contexto do artigo 7, nº 4 do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT), que estabelece a possibilidade de responsabilização solidária de terceiros, como gerentes e administradores, pelas multas aplicadas às pessoas coletivas, mesmo que não tenham sido pessoalmente autores da infração. Esta disposição legal levanta sérias dúvidas quanto à sua compatibilidade com os fundamentos do Estado de Direito, particularmente na sua vertente penal e sancionatória.

No contexto fiscal, a figura da responsabilidade solidária busca garantir a efetividade da arrecadação, permitindo que o Estado acione também os indivíduos que exerciam cargos de administração na empresa infratora. No entanto, essa solução, embora eficaz do ponto de vista da cobrança, pode colocar em risco os direitos fundamentais dos administradores, especialmente quando aplicada de forma automática ou sem uma base factual clara quanto à sua culpa ou dolo. A utilização desta norma,

em muitos casos, transforma uma medida de natureza patrimonial em verdadeira sanção penal ou parapenal, com efeitos severos para o patrimônio e a reputação dos indivíduos.

O princípio da individualidade das penas, consagrado no artigo 30º, nº 3 da Constituição da República de Moçambique (CRM), assegura que ninguém pode ser punido por fato que não lhe seja pessoalmente imputável. Tal princípio está intimamente ligado ao da presunção de inocência e da legalidade penal, constituindo um dos pilares do sistema jurídico-constitucional moçambicano. Nesse sentido, a responsabilização de gestores apenas pela função que exercem, sem demonstração concreta de sua contribuição para a infração, representa uma violação clara deste princípio.

Surge, então, a seguinte questão jurídica fundamental: é constitucionalmente aceitável impor responsabilidade solidária a indivíduos que, embora detenham cargos de gestão, não participaram diretamente de uma infração tributária? E mais: essa responsabilização, quando cumulada com eventuais sanções individuais já aplicadas ao gestor, não configuraria violação ao princípio do *ne bis in idem*? Essas dúvidas exigem uma análise rigorosa da norma, à luz do sistema de direitos fundamentais previsto na Constituição moçambicana e das orientações jurisprudenciais relevantes.

Diante disso, o presente artigo tem como objetivo investigar se o nº 4 do artigo 7 do RGIT é compatível com os princípios constitucionais moçambicanos, nomeadamente o da pessoalidade das penas e o da proibição de dupla punição. A metodologia adotada é qualitativa, baseada na análise de legislação vigente, doutrina jurídica nacional e estrangeira, bem como jurisprudência relevante do Tribunal Constitucional. O estudo está dividido em quatro partes principais: a contextualização teórica do tema, a descrição da metodologia utilizada, a análise e discussão dos resultados, e, por fim, as considerações finais com as conclusões obtidas e sugestões de aprimoramento legislativo.

Contextualização teórica

O RGIT moçambicano, nos seus dispositivos, visa garantir o cumprimento das obrigações tributárias e punir condutas que prejudiquem o sistema fiscal. O artigo 7, nº 4, do RGIT, dispõe que é solidariamente responsável pela infração tributária quem, dolosamente, colaborar em sua prática, ainda que não tenha cometido a infração em nome próprio. Tal disposição se justifica pela necessidade de responsabilizar aqueles que contribuem para o cometimento de ilícitos fiscais.

Contudo, ao permitir a responsabilização de gerentes, sócios ou administradores por dívidas ou coimas da empresa, ainda que sem a sua participação direta, a norma em questão levanta dúvidas quanto à sua conformidade com os princípios do direito penal e constitucional. O princípio da

individualidade das penas é central no direito penal moderno. Conforme Machado (2018), “a pena deve ser uma resposta pessoal ao comportamento ilícito de quem a cometeu, sendo inadmissível transferi-la a outrem pelo simples vínculo de função ou parentesco”.

Em Moçambique, este princípio encontra respaldo constitucional no artigo 30º da CRM, que estabelece: “ninguém pode ser punido por facto que não lhe seja pessoalmente imputável”. Complementa-se ainda pelo artigo 29º, nº 5, que consagra a proibição da dupla punição (*ne bis in idem*). Isso significa que ninguém pode ser julgado ou sancionado duas vezes pelo mesmo fato.

Em termos de direito comparado, Portugal, que tem uma forte influência sobre o sistema jurídico moçambicano, já teve sua norma equivalente ao nº 4 do artigo 7 do RGIT declarada parcialmente inconstitucional pelo Tribunal Constitucional, por violar exatamente os mesmos princípios constitucionais (Acórdão n.º 171/2014).

Contextualização metodológica

O presente estudo baseia-se numa abordagem de análise qualitativa, com foco na interpretação de normas jurídicas e decisões judiciais. Foram utilizados como fontes principais os textos legais moçambicanos relevantes, nomeadamente a Constituição da República de Moçambique, o Código Penal, o Código Geral Tributário e o Regime Geral das Infrações Tributárias. Para além disso, foram consultadas obras doutrinárias de juristas moçambicanos e lusófonos, que contribuíram para uma compreensão aprofundada do enquadramento teórico da responsabilidade solidária.

O levantamento também envolveu o exame de acórdãos do Tribunal Constitucional e de decisões de tribunais administrativos e fiscais, com o objetivo de identificar padrões interpretativos e posicionamentos jurisprudenciais sobre a matéria. Esta análise possibilitou confrontar a aplicação prática do artigo 7, nº 4 do RGIT com os princípios constitucionais da pessoalidade da pena e da legalidade sancionatória.

A escolha deste tipo de análise visa garantir uma avaliação fundamentada e crítica da norma, respeitando os pressupostos teóricos e normativos do ordenamento jurídico moçambicano. A combinação entre fontes normativas, doutrinárias e jurisprudenciais fortalece a argumentação desenvolvida ao longo do artigo, tornando possível a formulação de conclusões sólidas sobre a conformidade ou desconformidade da disposição legal em estudo face à Constituição.

Apresentação, Análise e Discussão dos Resultados

A análise do artigo 7, nº 4 do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT) revela que a norma, ao prever a responsabilização solidária por infrações fiscais, pode ser interpretada de forma abrangente e, por vezes, excessivamente generalizante. Tal redação tem permitido que indivíduos sejam punidos unicamente por ocuparem cargos de chefia ou direção em empresas que incorreram em infrações tributárias, mesmo sem qualquer participação direta ou dolosa nos atos ilícitos. Essa interpretação ampliativa cria insegurança jurídica e desafia a lógica fundamental do direito sancionatório, que exige a pessoalidade da responsabilidade.

A consequência prática dessa formulação normativa é a possibilidade de imposição de coimas e outras sanções patrimoniais a indivíduos sem que exista prova clara e objetiva de sua culpa. Em particular, quando não se demonstra o envolvimento consciente e intencional do gestor, a aplicação da responsabilidade solidária colide com o princípio da imputação pessoal da pena, consagrado na Constituição da República de Moçambique. Esta violação não é apenas teórica, mas tem impactos reais sobre a liberdade e o patrimônio dos cidadãos, podendo gerar arbitrariedades e abusos no processo de execução fiscal.

A jurisprudência moçambicana, ainda que em desenvolvimento, já começa a reconhecer os riscos constitucionais desta prática. Em determinadas decisões, tribunais administrativos e fiscais têm anulado autos de responsabilidade solidária por falta de provas que estabeleçam o nexo causal entre a conduta do gestor e a infração cometida. Este movimento judicial indica um reconhecimento crescente da necessidade de maior rigor probatório quando se trata de impor sanções a terceiros que não participaram do ilícito fiscal.

Além disso, alguns pareceres da Procuradoria-Geral da República têm apontado para a necessidade de interpretar restritivamente o artigo 7, nº 4 do RGIT. Nesses pareceres, defende-se que a responsabilização de sócios-gerentes deve ocorrer apenas quando houver evidências inequívocas do seu envolvimento direto no ilícito tributário. Esta posição, ainda que não vinculativa, orienta a administração tributária para uma leitura mais cautelosa da norma, evitando generalizações e presunções automáticas de culpa baseadas exclusivamente na posição funcional do agente.

No plano doutrinário, diversos autores têm manifestado preocupações quanto aos riscos dessa responsabilização alargada. Mucavele (2019), por exemplo, adverte que “a responsabilidade solidária não pode funcionar como uma presunção automática de culpa, mas sim como um mecanismo residual, usado apenas em casos onde se verifica dolo comprovado”. Esta crítica destaca a importância

de preservar o devido processo legal e a presunção de inocência, especialmente no âmbito fiscal, onde muitas vezes há inversões de ónus da prova e limitações no contraditório.

Outro ponto sensível reside na possível violação do princípio do *ne bis in idem*. A responsabilização solidária de um administrador que já tenha sido alvo de processo sancionatório individual pode configurar uma dupla penalização pelo mesmo fato. O Tribunal Constitucional de Portugal, ao interpretar disposição análoga à moçambicana, declarou a inconstitucionalidade da aplicação simultânea de sanções à pessoa coletiva e, solidariamente, ao gestor responsável, quando este já havia sido julgado e sancionado no âmbito de outro processo. Tal entendimento reforça a necessidade de proteção contra múltiplas punições derivadas do mesmo ato.

Nesse contexto, a aplicação do artigo 7, nº 4 do RGIT, para que seja compatível com a Constituição moçambicana, deve obedecer a critérios estritos de prova. É imprescindível que se demonstre de forma objetiva e inequívoca que o gestor agiu com dolo, ou seja, com intenção de colaborar ou encobrir a prática da infração tributária. A responsabilidade não pode ser inferida com base apenas na posição hierárquica do sujeito, sob pena de se promover uma responsabilização automática e inconstitucional.

Em suma, o dispositivo legal em causa deve ser interpretado de forma restritiva, com ênfase na proteção dos direitos fundamentais dos indivíduos potencialmente afetados. Uma leitura conforme à Constituição requer que se respeite o princípio da pessoalidade da responsabilidade sancionatória e que se afaste qualquer presunção de culpa fundada apenas na função ocupada. Esta é a única forma de garantir que a norma atue como instrumento legítimo de justiça fiscal, e não como mecanismo de punição indiscriminada.

Considerações finais

A análise empreendida ao longo deste estudo, sustentada na interpretação de dispositivos legais, na doutrina especializada e na jurisprudência relevante, revelou inconsistências entre o conteúdo do artigo 7, n.º 4 do Regime Geral das Infrações Tributárias e os princípios estruturantes do ordenamento jurídico moçambicano. O contraste entre a norma em estudo e os direitos fundamentais consagrados na Constituição, nomeadamente a pessoalidade da responsabilidade sancionatória e a vedação da dupla penalização, tornou-se evidente à medida que se examinavam os fundamentos normativos e as práticas judiciais.

A recorrência a fontes legislativas e jurisprudenciais permitiu identificar que a aplicação extensiva da responsabilidade solidária a sujeitos que exercem funções de direção, sem prova clara de sua participação dolosa, tem potencial para comprometer o respeito pelas garantias constitucionais. A lógica de eficácia fiscal não pode se sobrepor à necessidade de individualização da responsabilidade, sob pena de se transformar o sistema tributário em um mecanismo de sanção arbitrária.

Ficou patente que a salvaguarda do Estado de Direito exige critérios mais restritivos para a imputação de obrigações decorrentes de infrações tributárias a terceiros. A responsabilização deve recair apenas sobre aqueles cuja ligação ao ato ilícito seja demonstrada de forma objetiva e inequívoca, por meio de elementos probatórios consistentes, sob pena de se configurar uma penalização meramente presumida, contrária aos princípios fundamentais do direito sancionatório.

Neste sentido, torna-se pertinente que o legislador proceda a uma clarificação do alcance da norma em análise, limitando a responsabilização solidária a hipóteses em que se comprove a atuação dolosa e consciente do agente. Paralelamente, destaca-se a importância de que os profissionais envolvidos na fiscalização e julgamento de infrações tributárias estejam devidamente preparados para interpretar e aplicar as normas de forma compatível com os princípios constitucionais.

Ao se estabelecer esse equilíbrio entre a proteção dos direitos fundamentais e as exigências da justiça tributária, será possível consolidar um sistema que responda com eficácia às infrações fiscais sem comprometer as garantias essenciais do cidadão.

Referências Bibliográficas

Banda, A. (2023). *Responsabilidade tributária em Moçambique: limites constitucionais e garantias fundamentais*. Maputo: Universidade Aberta da ISCED.

Constituição da República de Moçambique. (2004, com revisão de 2018). Boletim da República, I Série.

Código Penal de Moçambique. (2014). Lei n.º 35/2014, de 31 de dezembro.

Código Geral Tributário. (2007). Lei n.º 1/2007, de 17 de janeiro.

Inroga, A. (2021). *Direito Fiscal Moçambicano: fundamentos, princípios e prática*. Maputo: Escolar Editora.

Machado, J. M. (2018). *Direito Penal e Constituição*. Maputo: UEM Editora.

Mucavele, J. F. (2019). *A proteção dos direitos fundamentais no âmbito das infrações tributárias em Moçambique*. Revista Moçambicana de Ciências Jurídicas, 7(2), 115-133.

Soares da Rocha, A. (2013). Reversibilidade das coimas – Art.º 8.º do RGIT. Recuperado de <https://antoniosoaresh Rocha.com/tributos/reversibilidade-das-coimas-arto-8o-do-rgit>

Tribunal Constitucional de Portugal. (2014). Acórdão n.º 171/2014, de 13 de março. Recuperado de <https://dre.tretas.org/dre/316066/acordao-do-tribunal-constitucional-171-2014>