

# RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA POR MULTAS E COIMAS APLICADAS POR INFRACÇÕES FISCAIS ( <sup>1</sup> )

**Intervenção** de Jorge Manuel Lopes de Sousa

*Juiz Conselheiro do Supremo Tribunal Administrativo*

## **1 – A inconstitucionalidade do art.º 8.º, n.º 1, do Regime Geral das Infracções Tributárias**

No art.º 8.º do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT) prevêem-se várias situações de responsabilidade pelo pagamento de multas e coimas, por parte de quem não é agente da infracção ou, na situação prevista no n.º 6, independente da responsabilidade que possa existir como agente da infracção.

Trata-se de responsabilidade configurada como sendo de natureza civil, pois não depende de aquele a quem à atribuída a responsabilidade ser responsável pela infracção que está subjacente à aplicação da multa ou coima.

No entanto, mesmo alicerçando na responsabilidade civil por factos ilícitos a responsabilização dos responsáveis subsidiários e solidários aqui prevista e mesmo sendo ela dependente de actos próprios destes ou omissão de deveres de controle ou vigilância, é uma realidade incontornável que quem faz o pagamento de uma sanção pecuniária é quem a está a cumprir e que, efectuado o cumprimento por terceiro, ele deixa de ser exigível ao autor da infracção, pelo que esta responsabilização se reconduz a uma transmissão do dever de cumprimento da sanção do responsável pela infracção para outras pessoas.

Na verdade, a aplicação de uma pena de multa ou coima consubstancia-se na criação de uma relação de crédito de que é titular o Estado e devedor o condenado e a imposição da obrigação de pagamento

---

( <sup>1</sup> ) O texto da minha intervenção no Colóquio que a Associação de Magistrados da Jurisdição Administrativa e Fiscal de Portugal organizou sobre a «Responsabilidade dos gestores por coimas tributárias aplicadas às sociedades – o problema antes e depois das alterações introduzidas pela Lei do OE/2010» baseou-se no que tinha escrito para inclusão no livro *Regime Geral das Infracções Tributárias Anotado*, de que sou co-autor, entretanto já publicado, no início de 2011.

É o essencial do que aí escrevi que consta do presente texto, em que se incluem apenas referências à jurisprudência posterior do STA e do TC.

da multa ou coima é precisamente a forma de cumprimento da sanção respectiva e, por isso, usem-se os eufemismos que se usarem, quem paga a multa ou a coima, coactivamente ou não, está a cumprir a sanção.

Nestas condições, é duvidosa a constitucionalidade material desta responsabilidade subsidiária, por não assentar (ou não depender, na situação prevista no n.º 7 do mesmo artigo) na verificação em relação ao responsável dos pressupostos legais de que depende a aplicação da respectiva sanção.

Com efeito, no n.º 3 do art.º 30.º da Constituição da República Portuguesa (CRP), enuncia-se o princípio da intransmissibilidade das penas, que, embora previsto apenas para estas, deverá aplicar-se a qualquer outro tipo de sanções, por ser essa a única solução que se harmoniza com os fins específicos que justificam a aplicação de sanções, que são de repressão e prevenção e não de obtenção de receitas. Os fins das sanções aplicáveis por infracções tributárias são exclusivamente de prevenção especial e geral <sup>(2)</sup>, pelo efeito ressocializador ou a ameaça da sanção levar o infractor a alterar o seu comportamento futuro e conseguir que outras pessoas, constatando a aplicação àquele da sanção, se abstenham de praticar factos idênticos aos por ele praticados, assim se promovendo a protecção de bens jurídicos (art. 40.º, n.º 1, do Código Penal).

Mas, como é óbvio, nenhum destes fins pode ser alcançado se a sanção não está conexcionada com prática de uma infracção por aquele que a sofre.

Por isso, a aplicação da sanção a pessoa a quem não pode ser imputada responsabilidade pela sua prática não é necessária para satisfação dos fins que a previsão de sanções tem em vista e, por isso, é constitucionalmente proibida a sua aplicação, por força do preceituado no art. 18.º, n.º 2, da CRP que estabelece o princípio nuclear da necessidade de qualquer restrição de direitos fundamentais. <sup>(3)</sup>

No entanto, o Tribunal Constitucional (TC), no acórdão n.º 129/09, afirmou a constitucionalidade do art. 8.º, n.º 1, do RGIT, a propósito das

---

<sup>(2)</sup> EDUARDO CORREIA, *Direito Criminal*, I, pág. 218, escreve, referindo-se também às contravenções, que, «todas as penas têm um fim de prevenção — evitar que os factos criminosos se pratiquem». As dúvidas, quanto aos fins das penas aplicáveis por contravenções, colocavam-se quanto às finalidades retributivas que, actualmente, foram afastadas mesmo no domínio do direito penal (art. 40.º, n.º 1, do C. Penal, na redacção do DL n.º 48/95, de 15 de Março).

<sup>(3)</sup> No sentido da inconstitucionalidade da responsabilidade subsidiária por coimas, podem ver-se os acórdãos do STA de 27-2-2008, rec. n.º 1057/07; de 12-3-2008, rec. n.º 1053/07; de 28-5-2008, recursos n.ºs 31/08 e 1052/07; de 5-5-2010, rec. n.º 193/10. *Processo Tributário Anotado*, 5.ª edição, volume II, páginas 216 e 217, nota <sup>(2)</sup>.

No mesmo sentido, pode ver-se JORGE LOPES de SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado*, 5.ª edição, volume II, páginas 216 e 217, nota <sup>(2)</sup>.

contra-ordenações, partindo do pressuposto de que nele se prevê responsabilidade civil extracontratual dos administradores, gerentes e outras pessoas aí indicadas por dívidas próprias e não uma transmissão da responsabilidade pelas coimas. <sup>(4)</sup>. Em qualquer dos acórdãos proferidos, o TC não decide se é ou não constitucionalmente admissível a transmissão da responsabilidade por coimas, limitando-se a manifestar a sua opinião de que «*não é líquido*» que a proibição de transmissão das penas contida no art. 30.º, n.º 3, da CRP seja aplicável no domínio das contra-ordenações, sem, no entanto, revelar as razões que geram o défice de liquidez.

Refere-se naquele aresto:

*No caso vertente, importa ter em consideração, antes de mais, que não estamos perante uma qualquer forma de transmissão de responsabilidade penal ou tão pouco de transmissão de responsabilidade contra-ordenacional.*

*O que o artigo 8.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RGIT prevê é uma forma de responsabilidade civil subsidiária dos administradores e gerentes, que resulta do facto culposo que lhes é imputável de terem gerado uma situação de insuficiência patrimonial da empresa, que tenha sido causadora do não pagamento da multa ou da coima que era devida, ou de não terem procedido a esse pagamento quando a sociedade ou pessoa colectiva foi notificada para esse efeito ainda durante o período de exercício do seu cargo.*

*O que está em causa não é, por conseguinte, a mera transmissão de uma responsabilidade contra-ordenacional que era originariamente*

---

(<sup>4</sup>) Relativamente ao art. 8.º, n.º 1, alíneas a) e b), pode ver-se o acórdão do TC n.º 129/09, de 12-3-2009.

No que concerne à norma paralela do Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras (RJIFNA) que é o art. 7.º-A, aditado pelo Decreto-Lei n.º 394/93, de 24 de Novembro, podem ver-se os acórdãos do TC n.º 150/09, de 25-3-2009, e 234/09, de 12-5-2009.

O art. 7.º-A do RJIFNA tem a seguinte redacção:

### **Responsabilidade civil subsidiária**

*1 – Os administradores, gerentes e outras pessoas que exerçam funções de administração em pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados são subsidiariamente responsáveis, em caso de insuficiência do património destas, por si culposamente causada, nas relações de crédito emergentes da aplicação de multas ou coimas àquelas entidades referentes às infracções praticadas no decurso do seu mandato.*

*2 – Se forem várias as pessoas responsáveis nos termos do número anterior, é solidária a sua responsabilidade.*

*imputável à sociedade ou pessoa colectiva; mas antes a imposição de um dever indemnizatório que deriva do facto ilícito e culposo que é praticado pelo administrador ou gerente, e que constitui causa adequada do dano que resulta, para a Administração Fiscal, da não obtenção da receita em que se traduzia o pagamento da multa ou coima que eram devidas.*

*A simples circunstância de o montante indemnizatório corresponder ao valor da multa ou coima não paga apenas significa que é essa, de acordo com os critérios da responsabilidade civil, a expressão pecuniária do dano que ao lesante cabe reparar, que é necessariamente coincidente com a receita que deixa de ter dado entrada nos cofres da Fazenda Nacional; e de nenhum modo permite concluir que tenha havido a própria transmissão para o administrador ou gerente da responsabilidade contra-ordenacional.*

*Por outro lado, o facto de a execução fiscal poder prosseguir contra o administrador ou gerente é uma mera consequência processual da existência de uma responsabilidade subsidiária, e não constitui, em si, qualquer indício de que ocorre, no caso, a transmissão para terceiro da sanção aplicada no processo de contra-ordenação (cfr. artigo 160º do CPPT).*

*Acresce que a responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes assenta, não no próprio facto típico que é caracterizado como infracção contra-ordenacional, mas num facto autónomo, inteiramente diverso desse, que se traduz num comportamento pessoal determinante da produção de um dano para a Administração Fiscal.*

*É esse facto, de carácter ilícito, imputável ao agente a título de culpa, que fundamenta o dever de indemnizar, e que, como tal, origina a responsabilidade civil.*

*Tudo leva, por conseguinte, a considerar que não existe, na previsão da norma do artigo 8º, n.º 1, alíneas a) e b), do RGIT, um qualquer mecanismo de transmissibilidade da responsabilidade contra-ordenacional, nem ocorre qualquer violação do disposto no artigo 30º, n.º 3, da Constituição, mesmo que se pudesse entender – o que não é líquido – que a proibição aí contida se torna aplicável no domínio das contra-ordenações.*

Na mesma linha, refere-se no acórdão do TC n.º 150/09, relativamente ao artº. 7.º-A do RJIFNA:

*Efectivamente, não é aqui menos evidente do que era na norma apreciada nesse outro acórdão a natureza civilística da responsabilidade em causa, ou seja, que se trata de efectivar uma responsabilidade de cariz ressarcitório, fundada numa conduta própria, posterior e autónoma relativamente àquela que motivou a aplicação da sanção à pessoa colectiva. O chamamento do terceiro a responder pela quantia que não foi*

*possível obter mediante execução do património do primitivo devedor resulta de ser imputada a uma sua conduta culposa a não satisfação das “relações de crédito emergentes da aplicação de multas ou coimas” às pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados a que a sanção foi aplicada. Não é a sanção aplicada pelo ilícito contra-ordenacional que se transmite, mas a responsabilidade culposa pela frustração da satisfação do crédito correspondente que se efectiva contra o gerente ou administrador que, incumprindo deveres funcionais, não providenciou no sentido de que a sociedade efectuasse o pagamento da coima em que estava definitivamente condenada e deixou criar uma situação em que o património desta se tornou insuficiente para assegurar a cobrança coerciva.*

Estes acórdãos do TC afastaram a necessidade de tomada de posição sobre a questão da admissibilidade constitucional ou não da transmissão das coimas com base em errada interpretação do regime da reversão da execução fiscal previsto no Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Na verdade, desde logo, nem é com base no art.º 160.º do CPPT, em que se estabelece que «quando a execução reverta contra responsáveis subsidiários, o órgão da execução fiscal mandá-los-á citar todos, depois de obtida informação no processo sobre as quantias por que respondem», que é possível descortinar o âmbito da reversão da execução fiscal contra responsáveis subsidiários, pois, como ressalta do seu teor literal («quando a execução reverta...») ele não indica em que condições se opera a reversão, mas sim o que deve suceder, num segundo momento processual, depois de estar decidido que a reversão deve ocorrer, quando estiver em causa pluralidade de responsabilidades subsidiárias, nada dizendo sobre as condições e situações em que pode haver reversão relativamente a cada um dos responsáveis.

O âmbito da reversão da execução fiscal em relação a responsáveis subsidiários é definido pelo art.º 153.º, n.ºs 1 e 2, do CPPT, em que se estabelece o seguinte:

*1– Podem ser executados no processo de execução fiscal os devedores originários e seus sucessores dos tributos e demais dívidas referidas no artigo 148.º, bem como os garantes que se tenham obrigado como principais pagadores, até ao limite da garantia prestada.*

*2 – O chamamento à execução dos responsáveis subsidiários depende da verificação de qualquer das seguintes circunstâncias:*

- a) Inexistência de bens penhoráveis do devedor e seus sucessores;*
- b) Fundada insuficiência, de acordo com os elementos constantes do auto de penhora e outros de que o órgão da execução fiscal disponha, do património do devedor para a satisfação da dívida exequenda e acrescido*

Como se conclui do n.º 1 deste art.º 153.º, a execução fiscal apenas pode ter por base «*tributos e demais dívidas referidas no artigo 148.º*». Entre essas dívidas, incluem-se as de «*coimas e outras sanções pecuniárias fixadas em decisões, sentenças ou acórdãos relativos a contra-ordenações tributárias, salvo quando aplicadas pelos tribunais comuns*» [art.º 148.º, n.º 1, alínea b), do CPPT], mas não dívidas de **responsabilidade civil extracontratual**, quer conexas com a actividade dos órgãos públicos tendente à cobrança de dívidas, quer com qualquer outra actividade.

A nova alínea c), aditada a este art.º 148.º pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, ao referir que o processo de execução fiscal é utilizável para cobrança coerciva de «*coimas e outras sanções pecuniárias decorrentes da responsabilidade civil determinada nos termos do Regime Geral das Infracções Tributárias*», não altera esta situação, pois o que está em causa em relação aos responsáveis subsidiários, na tese do Tribunal Constitucional, não é a responsabilização destes **por coimas ou sanções pecuniárias decorrentes de responsabilidade civil**, mas, antes pelo contrário, a **responsabilidade civil destes decorrente de coimas e sanções pecuniárias** aplicadas ao devedor originário. Isto é, também nesta situação, o que a nova alínea c) do n.º 1 do art.º 148.º permite é a execução contra os responsáveis civis **pelas próprias coimas e sanções pecuniárias** e não por qualquer dano decorrente do não cumprimento de deveres inerentes a funções de gerência de sociedades. <sup>(5)</sup>Por isso, o art.º 153.º do CPPT, na medida em que, por remissão para o art.º 148.º, prevê o chamamento de responsáveis subsidiários a execuções instauradas para cobrança de dívidas de coimas, é de facto, um sinal de que a reversão tem por objecto a **própria dívida exequenda de coima ou sanção pecuniária**, baseada no único título executivo que consta do processo, que é o que lhe dá origem, onde se certifica a existência de uma decisão condenatória em coima (art.º 65.º, n.º 2, do RGIT), cujo pagamento coercivo é imposto, em primeira linha, à sociedade arguida, e, subsidiariamente, verificada uma das condições previstas nas alíneas a) e b) do n.º 1 do art.º 8.º do RGIT, ao responsável subsidiário.

Isto é, o art.º 153.º prevê apenas uma **modificação subjectiva** da instância e não também uma cumulativa **modificação objectiva**,

---

(<sup>5</sup>) Enquadrar-se-ão, assim, nesta nova alínea c) os casos previstos nos n.ºs 4, 5 e 7, do art.º 8.º do RGIT (pessoas a quem se achem subordinados aqueles que, por conta delas, cometerem infracções fiscais, aos pais e representantes legais dos menores ou incapazes, quanto às infracções por estes cometidas, e os que colaborarem dolosamente na prática de infracção tributária) em que não se está perante uma responsabilidade subsidiária, mas sim perante responsabilidades primária ou solidária de responsáveis civis pelo pagamento de coimas e sanções pecuniárias e não por hipotético dano resultante do seu não pagamento.

continuando a estar em causa, depois do chamamento do responsável subsidiário, a cobrança da quantia certificada pelo único título executivo que consta do processo, que é o original, que deu origem ao processo, em que se atesta a existência da dívida de coima.

Assim, se o regime da reversão previsto no CPPT pode dar uma pista sobre qual a natureza da dívida cujo pagamento é exigido ao responsável subsidiário, o sinal que nele se descortina é no sentido de ser exigida **a própria dívida de coima**, pois é esta e não uma obrigação de indemnização por danos que se enquadra no âmbito da execução fiscal definido no art. 148.º.

De resto, o próprio texto do art.º 160.º do CPPT, referido nos acórdãos do TC, confirma que é a dívida que foi exigida ao devedor originário e não uma dívida nova que passa a ser exigida ao responsável subsidiário, ao dizer, no seu n.º 3, que «*se o pagamento não for efectuado dentro do prazo ou decaírem na oposição deduzida, os responsáveis subsidiários suportarão, além das custas a que tenham dado causa, as que forem devidas pelos originários devedores*»: estes «**originários devedores**» são devedores da **mesma dívida** de que o responsável subsidiário é devedor subsidiário, sendo o facto de se tratar sempre da **mesma dívida** que permite considerar adequada aquela designação dos devedores como «**originários**», para os distinguir dos subsidiários. A própria imposição ao responsável subsidiário do dever de pagar as custas da execução relativas à parte em que correu contra o devedor originário aponta também no sentido de se tratar da cobrança da **mesma dívida**, pois se houvesse, cumulativamente, uma modificação subjectiva e objectiva da instância, o que se reconduziria a que a execução contra o devedor subsidiário fosse uma execução completamente diferente quanto ao sujeito passivo e ao objecto, não se justificaria que se impusesse ao responsável subsidiário o dever de pagar as custas dessa **outra** execução que tinha corrido termos contra o «**originário devedor**», para cobrança de **outra** dívida completamente distinta, pela qual o devedor subsidiário não seria responsável.

Por outro lado, a generalidade dos elementos interpretativos pertinentes conduzem à mesma conclusão de que o que é exigido ao responsável subsidiário, na sequência de reversão da execução, é o pagamento da coima devida pela sociedade e não reparação de qualquer dano.

Na verdade, apontam repetidamente nesse sentido elementos literais e históricos, relativos à responsabilidade subsidiária de administradores e gerentes conexonada com infracções fiscais:

- o texto do art.º 8.º, n.º 1, do RGIT, por duas vezes fala de responsabilidade subsidiária «**pelas multas e coimas aplicadas**» e não por hipotéticos **danos** derivados da falta da sua cobrança; o texto dos n.ºs 3, 4, e 7 do mesmo artigo mantêm a mesma terminologia, o que

patenteia de que não se trata de um lapso, ou melhor, de *cinco lapsos* no mesmo artigo;

- na mesma linha, a norma que antecedeu o art.º 8.º do RGIT, que é o art.º 112.º da LGT, também refere explicitamente responsabilidade subsidiária «*por multas ou coimas*» ( <sup>6</sup> ) e não por danos derivados do seu não pagamento;
- oart. 7.º-A (introduzido pelo DL n.º 394/93, de 24 de Novembro), apesar de não falar explicitamente em responsabilidade por multas ou coimas, faz referência a responsabilidade subsidiária «*nas relações de crédito emergentes da aplicação de multas e coimas*», o que se reconduz a responsabilizar pelas *próprias dívidas* geradas pelas multas e coimas (únicas relações de crédito que existiam) e não por obrigações de reparação de danos, baseadas em responsabilidade civil extracontratual, que seriam *novas relações de crédito*, distintas das geradas entre o Estado e o arguido pela aplicação das multas ou coimas;
- oart.º 13.º do DL n.º 103/80, de 9 de Maio, estabelecia, no seu art. 13.º que «*pelas contribuições e respectivos juros de mora e pelas multas previstas no artigo 21.º, que devem ser pagas por sociedades de responsabilidade limitada, são pessoal e solidariamente responsáveis, pelo período da sua gerência, os respectivos gerentes ou administradores*»;
- oart.º 16.º do CPCI estabelecia que «*por todas as contribuições, impostos, multas e quaisquer outras dívidas ao Estado, que forem*

---

( <sup>6</sup> ) O art.º 112.º da Lei Geral Tributária (LGT) (que foi revogado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, que aprovou o RGIT) estabelecia o seguinte:

#### **Responsabilidade solidária e subsidiária**

*1 - Os administradores, directores, gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração em pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados são responsáveis subsidiários:*

*a) Pelas multas ou coimas cujo facto constitutivo tenha ocorrido no período do exercício do seu cargo ou vencidas antes do início deste quando tiver sido por culpa sua que o património da sociedade ou pessoa colectiva se tornou insuficiente para o seu pagamento;*

*b) Pelas multas ou coimas vencidas no período do seu mandato, salvo quando provarem que a falta de pagamento lhes não foi imputável.*

*2 - A responsabilidade subsidiária prevista neste artigo é solidária se forem várias as pessoas a praticar os actos ou omissões culposos de que resulte a insuficiência do património das entidades em causa.*

*3 - Quem colaborar dolosamente na prática de infracção tributária é solidariamente responsável pelo pagamento das multas e coimas aplicadas ao agente principal da infracção.*

*liquidadas ou impostas a empresas ou sociedades de responsabilidade limitada, são pessoal e solidariamente responsáveis, pelo período da sua gerência, os respectivos administradores ou gerentes e ainda os membros do conselho fiscal nas sociedades em que o houver, se este expressamente sancionou o acto de que deriva a responsabilidade»*<sup>(7)</sup>;

- oartº. 1.º do Decreto n.º 17.730, de 7-12-1929, que introduziu a responsabilidade subsidiária dos gestores pelas dívidas de empresas e sociedades de responsabilidade limitada, tinha redacção praticamente semelhante ao art. 16.º do CPCI, falando também em responsabilidade **por multas**.<sup>(8)</sup>

Esta terminologia repetidamente afirmada (multas, coimas, relações de crédito emergentes da aplicação de multas e coimas) é adequada, em qualquer das suas variantes, a expressar que é a relação de crédito existente entre o Estado e o devedor originário da multa ou coima que passa a ter como titular passivo o responsável subsidiário. Por outro lado, esta mesma terminologia contrasta com a utilizada no artº. 78.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC), com referência ao artº. 72.º, n.º 3, do mesmo Código, em que se impõem aos responsáveis subsidiários **obrigações de indemnização por danos**.<sup>(9)</sup> E contrasta também com a

---

<sup>(7)</sup> Embora se faça aqui referência a responsabilidade solidária, a solidariedade era apenas entre os próprios devedores subsidiários e não com o devedor originário, como se concluía do artº. 146.º do CPCI em que se estabelecia que «*a execução pode ser instaurada contra a pessoa que no título executivo afigurar como originário devedor ou seu sucessor e poderá reverter, na falta de bens penhoráveis, contra os responsáveis solidários ou subsidiários pelo pagamento da dívida exequenda*».

<sup>(8)</sup> Estabelece-se no artº. 1.º do Decreto n.º 17730 o seguinte: «*Por todas as contribuições, impostos, multas e quaisquer outras dívidas ao Estado, que forem liquidadas ou impostas a empresas ou sociedades de responsabilidade limitada em relação a actos praticados ou a actividades exercidas depois da publicação do presente decreto são pessoal e solidariamente responsáveis, pelo período da sua gerência, os respectivos administradores ou gerentes, e ainda os membros do conselho fiscal nas sociedades em que o houver, se este expressamente sancionou o acto de que deriva a responsabilidade*».

<sup>(9)</sup> Estabelece-se no art. 78.º do CSC o seguinte:

1 - *Os gerentes ou administradores respondem para com os credores da sociedade quando, pela inobservância culposa das disposições legais ou contratuais destinadas à protecção destes, o património social se torne insuficiente para a satisfação dos respectivos créditos.*

2 - *Sempre que a sociedade ou os sócios o não façam, os credores sociais podem exercer, nos termos dos artigos 606.º a 609.º do Código Civil, o direito de indemnização de que a sociedade seja titular.*

utilizada na legislação aduaneira para referenciar o âmbito da aí denominada responsabilidade civil por infracções imputadas «*as pessoas a quem se achem subordinados aqueles que, por conta delas, cometeram infracções fiscais aduaneiras*», em que se refere que elas são «*subsidiariamente responsáveis pelo pagamento da importância igual à da multa ou da coima*»<sup>(10)</sup>

Assim, é de concluir que os elementos interpretativos literais e históricos apontam manifestamente no sentido de com o art.º 8.º do RGIT se ter pretendido impor aos responsáveis subsidiários aí indicados responsabilidade pelo pagamento das *próprias multas e coimas* e não indemnização por danos ou obrigação de pagamento de importância igual à da multa ou da coima, com natureza distinta destas sanções. Na verdade, sendo de presumir que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados (art.º 9.º, n.º 3, do Código Civil) a utilização de repetidas referências às *multas* e *coimas* e às *relações de crédito delas emergentes* como sendo o objecto da responsabilidade subsidiária dos que exerçam a administração de sociedades conduz à conclusão de que é a dívida ínsita em tais relações aquela cujo pagamento é imposto ao responsável subsidiário e não uma obrigação de pagamento de uma indemnização por hipotéticos danos.

A razão de ser da imposição do pagamento de multas e coimas também aponta no sentido de não se verificarem os pressupostos de responsabilidade civil extracontratual, designadamente a existência de um dano.

Na verdade, subjacente à condenação da sociedade arguida pelo crime

---

3 - A **obrigação de indemnização** referida no n.º 1 não é, relativamente aos credores, excluída pela renúncia ou pela transacção da sociedade nem pelo facto de o acto ou omissão assentar em deliberação da assembleia geral.

4 - No caso de falência da sociedade, os direitos dos credores podem ser exercidos, durante o processo de falência, pela administração da massa falida.

5 - Ao **direito de indemnização** previsto neste artigo é aplicável o disposto nos n.ºs 3 a 6 do artigo 72.º, no artigo 73.º e no n.º 1 do artigo 74.º.

O art.º 72.º, n.º 3, do mesmo Código estabelece que «*não são igualmente responsáveis pelos danos resultantes de uma deliberação colegial os gerentes ou administradores que nela não tenham participado ou hajam votado vencidos, podendo neste caso fazer lavrar no prazo de cinco dias a sua declaração de voto, quer no respectivo livro de actas, quer em escrito dirigido ao órgão de fiscalização, se o houver, quer perante notário ou conservador*».

<sup>(10)</sup> Esta fórmula «*pagamento da importância igual à da multa*» começou a ser utilizada no art.º 20.º do Contencioso Aduaneiro (DL n.º 31664, de 2-11-1941), passou para o art.º 27.º do DL n.º 187/83, de 13 de Maio, para o art.º 42.º, n.º 1, do DL n.º 424/86, de 27 de Dezembro, e para o art.º 8.º, n.º 1, do Regime Jurídico das Infracções Fiscais Aduaneiras.

ou contra-ordenação não existe qualquer direito de crédito do Estado que tenha sido lesado. A criação de um direito de crédito através da decisão condenatória não visa satisfazer qualquer interesse patrimonial do Estado ou outros entes públicos, inclusivamente de obtenção de receitas, mas sim atingir os fins de prevenção geral e especial que a aplicação de sanções prossegue, potenciando, através das consequências negativas que advêm da aplicação da sanção para os intervenientes nas relações tributárias, a adopção por estes dos comportamentos socialmente adequados, que a lei pretende que sejam adoptados, para regular funcionamento do sistema tributário.

E, se não há à partida, quando é aplicada a multa ou coima, uma lesão patrimonial que preencha o conceito civilístico de dano que se pretenda reparar com a imposição ao devedor originário da obrigação de pagamento da multa ou coima, também não surgirá essa lesão posteriormente, pois não há qualquer alteração da situação patrimonial do ente público credor, designadamente entre o momento em que o pagamento da multa ou coima é exigido à sociedade arguida e o momento em que esse pagamento (ou, mais eufemisticamente, a quantia correspondente a esse pagamento), passa a ser exigido ao responsável subsidiário.

De resto, a tese do TC de que o art. 8.º, n.º 1, do RGIT tem subjacente um hipotético entendimento legislativo no sentido de «*o montante indemnizatório corresponder ao valor da multa ou coima não paga*» porque «*de acordo com os critérios da responsabilidade civil, a expressão pecuniária do dano que ao lesante cabe reparar, que é necessariamente coincidente com a receita que deixa de ter dado entrada nos cofres da Fazenda Nacional*», não tem correspondência com a realidade, pois se há ponto que é seguro é o de que, como atrás se referiu, a receita que deixa de dar entrada nos cofres da Fazenda Nacional nos casos de falta de pagamento pelo devedor originário ***nunca é igual ao montante da multa ou coima***, pois ao montante desta acrescem sempre, na decisão condenatória, as custas [arts. 513.º, n.º 1, do CPP e 79.º, n.º 1 alínea f), e 2, do RGIT] e estas não são abrangidas pela responsabilidade subsidiária prevista no art.º 8.º, n.º 1, do RGIT, como resulta do seu teor expresso. <sup>(11)</sup>

---

<sup>(11)</sup> Sobre este ponto, são manifestamente diferentes os regimes do art.º 7.º-A do RJIFNA e do art.º 8.º, n.º 1, do RGIT, pois, à face do primeiro a responsabilidade subsidiária de gestores estendia-se às «***relações de crédito emergentes da aplicação de multas ou coimas***», em que se incluíam as custas, enquanto no segundo apenas se abrangem as «*multas ou coimas*».

Por outro lado, com aquele antecedente, em que se era utilizada uma fórmula inequivocamente abrangente da globalidade das relações de crédito emergentes da aplicação de sanções por infracções fiscais, a repetida referência que se faz nas alíneas a) e b) do n.º 1 do art.º 8.º do RGIT apenas às multas e coimas não pode deixar de ser interpretada como uma intencional restrição do âmbito da responsabilidade às relações de crédito respectivas.

Assim, é de concluir que não é um dano, nem sequer a compensação da receita que a Fazenda Nacional poderia obter e não obteve, que se exige ao responsável subsidiário no n.º 1 do art.º 8.º do RGIT, mas que se pretende antes, como diz claramente o seu texto, impor-lhe o pagamento da **multa** ou **coima** em substituição do devedor originário, com todas as consequências que esse pagamento tem como meio de extinção da relação de crédito criada com a imposição da multa ou coima.

É certo que pode divisar-se no comportamento de quem exerça funções de administração em sociedades e pessoas colectivas e adopta uma conduta de que resulta o não pagamento das dívidas de multas e coimas que lhe são aplicadas uma conduta socialmente inadequada, perfeitamente susceptível de justificar aplicação sanções contra-ordenacionais. Mas, o que este comportamento pode justificar é que seja **aplicada uma coima a essa pessoa que exerce funções de administração**, baseada no seu próprio comportamento, graduada em função da gravidade do facto que praticou, da sua culpa e da sua situação económica, nos termos gerais previstos no art.º 27.º, n.º 1, do RGIT e não em função do facto praticado pela sociedade, cuja sanção foi graduada com base na culpa da própria sociedade e na sua própria situação económica. E, a ser imputada ao gestor a quem é imputável o não pagamento da multa ou coima uma contra-ordenação própria, desaparecerão todos os problemas processuais que gera a tese da reversão, designadamente o do meio processual a adoptar, o da suficiência dos meios de defesa, a inquietante transferência da responsabilidade derivada de uma infracção para os sucessores que tem de se admitir com a tese da responsabilidade civil extracontratual e a incongruente manutenção desta responsabilidade nos casos de extinção da multa ou coima (por prescrição ou amnistia, por exemplo).

Na verdade <sup>(12)</sup>, a tese de que o art.º 8.º, n.º 1, do RGIT prevê uma responsabilidade autónoma do responsável subsidiário, assente num «*facto autónomo, inteiramente diverso*» do que constitui infracção, e não uma responsabilidade pela multa ou coima imposta ao devedor originário, conduziria a consequências inaceitáveis, em termos de razoabilidade, coerência e justiça, pelo facto de a dívida do devedor subsidiário poder subsistir independentemente da dívida do devedor originário (por exemplo, manter-se nos casos em que dívida originária se extingue por prescrição da sanção ou amnistia imprópria, ou a anulação da decisão condenatória em processo de revisão). Com efeito, em situações deste tipo, a omissão de pagamento ou a criação da situação de impossibilidade de cobrança imputável à pessoa que exerce funções de administração teria gerado a perda de receitas (se tivesse pago a dívida antes de prescrever, antes da

---

( <sup>12</sup> ) Como se acentuou no acórdão do STA de 14-4-2010, processo n.º 64/10, de que fui relator.

amnistia ou antes da anulação, a quantia seria obtida pela Fazenda Nacional e, neste último caso, mesmo que se entendesse que a dívida «autónoma» do responsável subsidiário se extinguiria com anulação, o pagamento por este proporcionaria à Fazenda Nacional a posse da quantia em causa até ao momento em que, eventualmente, devesse ser devolvida na sequência da anulação), mas não é razoável que se exija o cumprimento de uma obrigação subsidiária quando o Estado ou ente público já perdeu o interesse em cobrar a dívida principal que, à face da lei, está extinta.

Esta conclusão de que o responsável subsidiário que paga a dívida que lhe é exigida paga a dívida emergente da multa ou coima, extinguindo o respectivo dever de pagamento pelo devedor originário, é corroborada pelo facto de ser reconhecido ao responsável subsidiário que paga *direito de regresso* em relação ao devedor originário, como decorre do teor expresso do n.º 9 do art. 11.º do Código Penal, norma esta que, embora se refira à responsabilidade subsidiária por infracções não tributárias, é de aplicação subsidiária relativamente aos processos por infracções fiscais, por força do disposto nos arts 3.º, alíneas a) e b), do RGIT e 41.º, n.º 1, do Regime Geral das Contra-Ordenações (RGO, DL n.º 433/82, de 27 de Outubro) já que estes diplomas são omissos sobre essa matéria. Só emerge na titularidade do responsável subsidiário um direito de crédito contra o devedor originário porque este, pagando a dívida que subsidiariamente lhe é exigida, *extinguiu o direito de crédito inicial*, que tem como fonte a condenação em multa ou coima e não responsabilidade civil extracontratual geradora de dever de indemnização por danos <sup>(13)</sup>.

E é por o responsável subsidiário ter pago não uma dívida sua completamente autónoma, mas sim a dívida criada pela condenação em multa ou coima, que aquele pagamento, ao mesmo tempo que extingue a responsabilidade do responsável subsidiário para com a administração tributária, também extingue, na medida do que foi pago, a dívida da sociedade devedora originária para com a Administração, solução esta que se impõe com evidência, em termos de razoabilidade, pelo que não se compaginaria com os princípios da justiça e proporcionalidade, reconhecer à administração tributária o direito de cobrar duplamente a mesma dívida.

Assim, a forma de encontrar congruência e razoabilidade no referido regime de responsabilidade subsidiária é entender, por um lado, que o responsável subsidiário paga a dívida de multa ou coima, o que tem como corolário a extinção dessa dívida, que deixa de ser posteriormente exigível

---

(13) Neste sentido, podem ver-se:

– ANTUNES VARELA, *Das Obrigações em Geral*, volume II, 4.ª edição, páginas 334;

– ANTÓNIO MENEZES CORDEIRO, *Direito das Obrigações*, 2.º volume, página 101.

ao devedor originário, e, por outro lado, que a dívida do responsável subsidiário também se extingue, se se extinguir a sanção.

Por isso, é inviável caracterizar esta dívida do responsável subsidiário como tendo a natureza de indemnização por danos, tendo por fonte responsabilidade civil extracontratual, pois, desde logo, as dívidas deste tipo não se extinguem, por exemplo, por amnistia ou por perdão genérico.

Mas, assim, está-se perante uma transmissão da dívida de multa ou coima para o responsável subsidiário que, com camuflagem ou sem ela, é materialmente inconstitucional, por ofensa do princípio da intransmissibilidade das penas, enunciado no art. 30.º, n.º 3, da CRP, que, como corolário do princípio da necessidade (não se satisfazem os fins das sanções pecuniárias, de prevenção geral e especial, com a aplicação de sanção a pessoa diferente da que praticou a infracção)<sup>(14)</sup>, não pode deixar de ser aplicável à generalidade das sanções pecuniárias.<sup>(15)</sup>

Só deixaria de ser assim, se se pudesse entender que a obtenção de receitas é um fim das sanções pecuniárias, mas isso, para além de não parecer aceitável (no limite, a Administração, para otimizar a prossecução desse fim, deveria incentivar o mais possível as violações da lei, para promover a obtenção de mais receitas...) é desmentido pelo regime da conversão da pena de multa em prisão que se prevê no art.º 49.º do Código Penal e pela possibilidade de substituição da multa ou coima por prestação

---

<sup>(14)</sup> Como ensina FIGUEIREDO DIAS, *Direito Penal Português – Parte Geral, II As Consequências jurídicas do crime*, § 122, página 118:

«A multa é, como toda a pena criminal, um efeito de natureza pessoalíssima, não podendo ser por ela responsáveis as forças da herança nem ser paga por terceiro, ter lugar para o seu pagamento doação ou negócio afim, nem tão-pouco existir contrato de seguro relativamente a ela. A violação destas proibições pode por isso (...) constituir crime de favorecimento pessoal (art. 410.º-2, actual 367.º-2), na medida em que o negócio implique, da parte de quem efectivamente dispensa o quantitativo da multa, «prestar auxílio a outrem com a intenção ou a consciência de, total ou parcialmente, impedir frustrar a execução da reacção criminal que lhe foi aplicada».

Na mesma linha, pode ver-se MARIA JOÃO ANTUNES, *Consequências jurídicas do crime*, 2007-2008, páginas 12-13.

<sup>(15)</sup> De resto, a limitação do princípio da intransmissibilidade às sanções criminais, afastando a sua aplicação às contra-ordenações, teria, no específico campo das infracções tributárias, consequências intoleráveis a face do princípio da igualdade, pois, por exemplo, se uma sociedade fosse responsável por uma importação de mercadorias sem as apresentar às instâncias aduaneiras e a prestação tributária em falta fosse superior a €15.000 (factos integrantes de crime de contrabando, previsto no art. 92.º do RGIT), não haveria lugar a responsabilidade civil subsidiária, enquanto esta já existiria relativamente aos mesmos factos, quando a prestação tributária fosse menor (pois estar-se-ia perante uma contra-ordenação de descaminho, prevista no art. 108.º do RGIT), quando é certo que, relativamente a esta situação, se diferença se pudesse justificar a nível da exigência de cumprimento da sanção pecuniária, seria no sentido de menor exigência, por se estar perante uma ofensa à ordem jurídica de menor gravidade.

de trabalho a favor de entidades que nem têm de ser entes públicos (art.ºs 48.º, n.º 1, do Código Penal e 89.º do RGCO), por onde se vê que a relação de crédito gerada pela aplicação da multa ou coima, se pode extinguir sem pagamento da dívida pecuniária: satisfeitos os fins de prevenção geral e especial com o cumprimento da pena de prisão ou substituição por trabalho, extingue-se a dívida pecuniária, o que é uma prova de que a obtenção de receitas não é também um fim das penas, pois esse hipotético fim não ficaria satisfeito com o cumprimento da sanção através de qualquer daquelas formas e até é prejudicado pelo cumprimento da pena de prisão, que é uma forma de extinção da pena de multa que gera despesas para o erário público. <sup>(16)</sup>

Essencialmente por estas razões, ao contrário do que é habitual em questões de constitucionalidade, a jurisprudência do STA não seguiu a do TC, continuando a decidir, uniformemente, no sentido da inconstitucionalidade do art.º 8.º, n.º 1, do RGIT.

Mas, como a tese adoptada pelo TC, a ser correcta, suscitava outra questão cuja solução inviabilizava a reversão da execução fiscal, o STA passou adoptar uma fundamentação alternativa.

## **2–A inviabilidade da reversão da execução por dívidas de responsabilidade civil extracontratual**

Na verdade, a entender-se que o art.º 8.º, n.º 1, do RGIT, prevê a imposição ao responsável subsidiário do dever de pagar uma indemnização por danos, então estará afastada a possibilidade de a dívida ser exigida em execução fiscal, designadamente através de reversão da execução, por a cobrança de dívidas desta natureza não estar incluída no art.º 148.º do CPPT, que define o âmbito da execução fiscal e ser apenas em relação aos «*tributos e demais dívidas referidas no artigo 148.º*» que o art.º 153.º, n.º 1, do mesmo Código admite a possibilidade de reversão. <sup>(17)</sup>

---

<sup>(16)</sup> Essencialmente neste sentido, pode ver-se o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 14-4-2010, processo n.º 64/10, cuja jurisprudência foi seguida pelo acórdão do STA de 8-9-2010, processo n.º 186/10.

<sup>(17)</sup> Neste sentido, pode ver-se o acórdão do STA de 1-7-2009, processo n.º 31/08, proferido em execução do acórdão do TC n.º 129/09, acima referido, em que se entendeu que o art. 8.º do RGIT prevê a imposição ao responsável subsidiário de obrigação de pagamento de indemnização por danos.

O STA, em face do pressuposto que constituía este acórdão do TC para o próprio processo em que foi proferida, entendeu que «*sendo a responsabilidade dos devedores subsidiários pelas dívidas por coimas da sociedade originária devedora uma responsabilidade de natureza civil extracontratual e não uma responsabilidade pelo pagamento de coimas, a cobrança destas dívidas de responsabilidade civil não figuram entre as dívidas que podem ser cobradas através do processo de execução fiscal, uma*

Como se referiu, a alínea c), aditada ao art.º 148.º do CPPT pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, ao admitir a utilização do processo de execução fiscal para cobrança coerciva de «*coimas e outras sanções pecuniárias decorrentes da responsabilidade civil determinada nos termos do Regime Geral das Infracções Tributárias*», não implica alargamento do campo de aplicação do processo de execução fiscal à cobrança de dívidas de que o Estado é credor derivadas de responsabilidade civil extracontratual, pois o que se admite é a cobrança de dívidas de ***coimas ou sanções pecuniárias decorrentes de responsabilidade civil***, e não de dívidas de ***responsabilidade civil decorrente de coimas e sanções pecuniárias***.

Por outro lado, não é viável o enquadramento da situação de cobrança de dívidas de responsabilidade civil extracontratual no art.º 148.º, através da alínea a) do seu n.º 2, em que se estabelece que «*poderão ser igualmente cobradas mediante processo de execução fiscal, nos casos e termos expressamente previstos na lei*» «*outras dívidas ao Estado e a outras pessoas colectivas de direito público que devam ser pagas por força de acto administrativo*», porque, independentemente da solução que se der à questão de saber se, à face do princípio da separação dos poderes, a definição dos direitos que têm por fonte responsabilidade civil extracontratual pode ser levada a cabo através de acto administrativo, o enquadramento naquela alínea a) do n.º 2 do art.º 148.º só ocorre «*nos casos e termos **expressamente** previstos na lei*» e, neste caso, não há qualquer previsão ***expressa***.

Assim, à fundamentação de inconstitucionalidade por violação do princípio da intransmissibilidade das sanções, o STA passou a aditar, a título subsidiário, a de que, a tratar-se de imposição de responsabilidade civil extracontratual e não da coima ao responsável subsidiário, como o TC entendeu, então existiria um obstáculo processual à reversão, que é o de esta não ser admitida relativamente a dívidas de responsabilidade civil extracontratual, à face da interpretação conjugada dos art.ºs. 153.º, n.º 1, e 148.º do CPPT. <sup>(18)</sup>

Por outro lado, como se entendeu no acórdão do STA de 14-4-2010, processo n.º 64/10, «neste tipo de processos instaurados na sequência de reversão de coimas, que são formalmente de oposição a execução fiscal, está em causa uma responsabilidade prevista no RGIT, a entender-se que é a oposição à execução o único meio que o revertido pode utilizar para a

---

*vez que tal cobrança não está prevista no predito art.º 148.º» e conclui que «deste modo, não pode haver reversão».*

<sup>(18)</sup> Para além de outro obstáculo, existente em praticamente todos os processos, que é o de não serem sequer invocados no despacho de reversão nem terem sido dados como provados factos que permitam concluir pela existência de culpa dos revertidos na génese da insuficiência do património social ou que lhes seja imputável a falta de pagamento.

defesa dos seus interesses, têm de ser asseguradas neste meio processual condições de defesa idênticas às que são proporcionadas ao arguido no processo contra-ordenacional, designadamente a possibilidade de conhecer officiosamente de todas as questões relevantes, em que se inclui a de "alterar a decisão do tribunal recorrido sem qualquer vinculação aos termos e ao sentido da decisão recorrida", que é própria dos recursos jurisdicionais em processos de contra-ordenações». Isto é, os fundamentos que aproveitem ao responsável subsidiário que não tem possibilidade de intervenção no processo contra-ordenacional, poderão e deverão ser apreciados officiosamente, no processo sancionatório camuflado em que a tese referida transforma a execução fiscal, à semelhança do que poderiam e deveriam ser em processo sancionatório explicitamente assumido como tal.

Com a adopção destas teses, conjugada com a referida possibilidade de conhecimento officioso de todas as questões relevantes para apreciação da responsabilidade do revertido, a referida jurisprudência do TC acabou por não ter relevo a nível da possibilidade de o STA administrar a justiça nos termos em que entendeu adequados, como lhe competia, como órgão máximo incumbido de administrar a justiça em litígios emergentes das relações jurídicas fiscais (art.º 1.º, n.º 1, do ETAF), pois a questão da inconstitucionalidade passou a não ser decisiva para ditar sentido da sentença a proferir nos processos de oposição à execução fiscal em que era questionada a legalidade de despachos de reversão contra responsáveis subsidiários por dívidas de coimas: se se entendesse que o art.º 8.º, n.º 1, do RGIT enfermava de inconstitucionalidade, a oposição deduzida pelo revertido procedia por esse fundamento, por ficar sem suporte jurídico a responsabilidade imputada ao revertido; se se entendesse que aquele n.º 1 não enferma de inconstitucionalidade, por se tratar de imposição do pagamento de uma dívida com fundamento em responsabilidade civil extracontratual, então não havia suporte legal para decidir a reversão, por ela não estar prevista na lei para dívidas desse tipo, o que conduzia também à procedência da oposição, pois o princípio da legalidade tem actualmente uma formulação positiva, que se reconduz a que a lei seja o fundamento e o limite da globalidade da actividade da Administração (arts. 55.º da LGT e 3.º, n.º 1, do CPA).

### **3 – Evolução da jurisprudência do Tribunal Constitucional**

Já depois, actualizando o texto da intervenção no colóquio organizado pela AMJAFP, inclui-se esta nota sobre a jurisprudência posterior do TC.

O TC, no acórdão n.º 481/10, de 9-12-2010, proferido no processo n.º 506/09, veio a pronunciar-se no sentido da inconstitucionalidade da norma do art.º 7.º-A do RJIFNA, por violação dos princípios constitucionais da culpa, da igualdade e da proporcionalidade, na parte em que se refere à

responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes pelos montantes correspondentes às coimas aplicadas a pessoas colectivas em processo de contra-ordenação fiscal.

Neste aresto, não se adoptou a tese da responsabilidade civil extracontratual por danos perfilhada pela anterior jurisprudência <sup>(19)</sup>, antes se entendeu estar-se perante a aplicação de uma sanção ao revertido, embora não transmissão das penas ou coimas, por a imputação de responsabilidade ao revertido não ser automática, fundamentando-se também num facto deste. Porém, entendeu-se que *«do ponto de vista do objecto da responsabilidade dos administradores, é indiscutível que eles respondem por uma dívida alheia, uma dívida de responsabilidade cujo montante é fixado com total independência do pressuposto subjectivo que levou à identificação da pessoa do responsável subsidiário»*. Com este pressuposto, reequacionou-se a questão de inconstitucionalidade como sendo *«a de decidir da admissibilidade constitucional de um regime sancionatório em que a medida da coima não depende da avaliação, em concreto, do grau de culpa do responsável e das circunstâncias específicas que rodearam a sua actuação»*, concluindo-se que *«o não atendimento mínimo de limites sancionatórios decorrentes do princípio da culpa abre a porta a que os princípios da igualdade e da proporcionalidade resultem também insatisfeitos, e de forma agravada, dado o desajustamento da própria moldura aplicável, prevista para infracções cometidas por pessoas colectivas»*.

Posteriormente, relativamente ao art.º 8.º do RGIT, foi adoptada idêntica posição, nos acórdãos n.ºs 24/2011 e 26/2011, ambos de 12-1-2011, proferidos nos processos n.ºs 552/10 e 207/10, respectivamente <sup>(20)</sup>.

Esta nova corrente jurisprudencial não tem consequências práticas apreciáveis a nível da alteração do sentido da decisão dos processos de oposição à execução fiscal deduzida por revertidos, podendo, eventual-

---

<sup>(19)</sup> Refere-se que *«não pode haver responsabilidade civil onde não estejam presentes todos os pressupostos que lhe dão nascença, designadamente o dano, cuja reparação constitui a razão de ser e a finalidade primária da figura. Não satisfaz esse requisito, em nosso juízo, e não obstante a qualificação legal, o regime aqui presente»*.

<sup>(20)</sup> Em declaração de voto proferida nestes acórdãos defende-se ainda a inconstitucionalidade da imposição da responsabilidade subsidiária derivada de coimas através da reversão, dizendo-se:

*Enquanto redirecciona a cobrança da dívida tributária no interior do círculo dos obrigados ao seu cumprimento, o mecanismo da reversão limita-se a constituir uma opção ditada pelas exigências da economia processual, por isso dentro da margem de disponibilidade do legislador. Diversamente, quando utilizada para promover a execução para além do título que lhe serve originariamente de base, a reversão não pode deixar de conduzir a uma execução sem título, configurando uma manifesta violação do princípio do processo equitativo e em particular do direito de audiência e defesa incluídos no respectivo núcleo essencial.*

mente, justificar uma alteração ou cumulação de fundamentação quanto à afirmação da inconstitucionalidade do artº. 8.º, n.º 1, do RGIT.

