

## SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO | FISCAL

Acórdão

Processo

0361/15.7BEPRT

Data do documento

9 de março de 2022

Relator

Gustavo Lopes Courinha

### DESCRITORES

Melhor aplicação do direito > Coima

### SUMÁRIO

Não é pelo simples facto de nos encontrarmos diante uma potencial prática repetida, típica de um Direito de massas como é o Direito Tributário, que se deve entender como imediatamente verificado o requisito da “melhoria da aplicação do direito”, exigido pelo n.º 2 do artigo 73.º do RGCO para sustentar a recorribilidade excepcional da decisão de aplicação de coima.

## TEXTO INTEGRAL

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

### I - RELATÓRIO

#### I.1 Alegações

**A....., S.A.**, com os demais sinais nos autos, vem recorrer da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, exarada a fls. 114 a 129 do SITAF, que julgou improcedente o recurso jurisdicional por ela deduzida, contra aplicação de coima no montante de € 300,00, acrescida de custas no valor de € 76,50, por violação do disposto no artigo 1.º do D.L. n.º 147/2003 de 11.07, que estabeleceu o Regime dos Bens em Circulação (RBC).

Apresenta as suas alegações de recurso, formulando as seguintes conclusões:

i. Está em causa matéria jurídica potencialmente aplicável a largas centenas de milhares de documentos de transporte diários, sendo certo que o processo de contra-ordenação tributária em matéria de RBC, perpassa tanto as entidades que têm como atribuição a fiscalização rodoviária como os serviços locais da Administração Tributária - o que tudo milita no sentido da necessidade absoluta de definição jurisdicional do quadro jurídico aplicável, como instrumento de consolidação de soluções jurídicas susceptíveis de materializar uma melhor aplicação do Direito.

- ii. Tal é o caso dos autos, face à total inexistência de Jurisprudência sobre a questão jurídica em apreço, a qual assume contornos gerais e abstractos susceptíveis de ser replicados numa vasta multiplicidade de situações similares (Cfr. Ac. STA de 28.04.2010, proc. n.º 0777/09).
- iii. Afigura-se por isso que o presente recurso é idóneo (Cfr. Ac. STA de 18.02.2009 no processo 0926/08; de 20.06.2007 no proc. 0411/07; de 15.02.2007 no proc. 1228/06; de 17.01.2007, no proc. 1116/06; de 20.12.2006, no proc. 1115/06; de 18.03.2003 no proc. 0503/03, e de 21.02.2018, proc. n.º 01398/16.) e manifestamente necessário à melhoria da aplicação do Direito – para o que concorre igualmente, salvo o devido respeito, a ocorrência de um evidente erro na aplicação do Direito (Ac. STA de 08.05.2013, dado no proc. n.º 0655/13).
- iv. Como ressuma dos autos, foi imputada à Recorrente a prática da infracção prevista e punida pelo no artigo 117.º n.º 1 do RGIT, por violação do disposto no art.º 1º do DL 147/03, concretamente a “Falta de documentos de transporte, ou outros que legalmente os substitua, de bens em circulação em território nacional”.
- v. O artigo 4.º n.º 4 do RBC – que o Tribunal a quo diz ter sido violado – estabelece que “As facturas, guias de remessa ou documentos equivalentes devem ainda indicar os locais de carga e descarga, referidos como tais, e a data e hora em que se inicia o transporte.”.
- vi. A questão que se suscita nos presentes autos, e que é susceptível de ser potencialmente suscitada em milhares de casos análogos, é: existe algum limite temporal, legalmente previsto, entre a data de início e final de transporte?
- vii. Salvo o devido respeito, ao invés do erradamente decidido pelo Tribunal a quo, não apenas se constata a clara inexistência de qualquer limite temporal entre a data de início e fim de transporte, como se afigura evidente a consequente inexistência de elemento objectivo do tipo susceptível de justificar uma incriminação delitual.
- viii. A própria Administração Tributária veiculou o entendimento administrativo de que inexistente o apontado limite temporal – como resulta do Ofício Circulado n.º 91919 de 21.10.87 e Informação Vinculativa n.º F254 2005021, com despacho concordante do Subdirector-Geral dos Impostos e Director -Geral dos Impostos de 26.05.2006.
- ix. Para justificar a aplicação de coima no caso concreto, refere o Tribunal a quo: «Como se viu, a infracção imputada à Recorrente ancorou-se no facto de o documento de transporte não estar bem preenchido, pois dele constava uma data de transporte das mercadorias que não coincidia com a data em que o transporte efectivamente ocorreu.».
- x. Salvo o devido respeito, o manifesto erro na aplicação da Lei é evidenciado, desde logo, pela previsão do artigo 4.º n.º 4 do RBC – na medida em que apenas exige a indicação da “data e hora em que se inicia o transporte.” – sendo que em manifesta dissonância com a própria norma legal onde sustenta a decisão, o Tribunal a quo exige a indicação da data em que “o transporte efectivamente ocorreu.”.
- xi. Deste modo, e para além do mais, o Tribunal a quo viola o princípio da tipicidade e legalidade em matéria sancionatória.
- xii. Destarte, incorreu o Tribunal a quo em manifesto erro na aplicação do Direito – o que agora se impõe anular, de molde a que o Tribunal ad quem possa contribuir, como é seu desígnio, para a melhoria da

aplicação do Direito.

## **I.2 - Contra-alegações**

Não foram produzidas contra-alegações no âmbito da instância de recurso.

## **I.3 - Parecer do Ministério Público**

Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, veio o Ministério Público emitir parecer com o seguinte conteúdo:

“1.Foi aplicada à arguida coima no montante de € 376,50.

Em processo de contraordenação tributária é admissível recurso da decisão do tribunal tributário de 1ª instância, se o valor da coima aplicada não ultrapassar um quarto da alçada fixada para os tribunais judiciais de 1ª instância e não for aplicada pena acessória (art.83º nº1 RGIT)

Actualmente a alçada dos tribunais judiciais é de € 5000,00 correspondendo um quarto a € 1 250,00 (art. 24º nº1 LOFTJ aprovada pela Lei nº 3/99,13 janeiro na redacção do DL nº 303/2007,24 agosto)

2.O recurso previsto no art.73º nº 2 RGCO (aprovado pelo DL nº 433/82,27 outubro) funciona como válvula de segurança do sistema de alçadas, operando no caso de se revelar manifestamente necessário à melhoria da aplicação do direito ou à promoção da uniformidade da jurisprudência;

Estes requisitos estão associados à necessidade de controlo por uma instância superior de erros claros da decisão judicial ou da adopção de solução jurídica patentemente duvidosa

No caso concreto não se verificam os requisitos da admissão do recurso, pelos motivos seguintes.

a) não se revela manifestamente necessário à melhoria da aplicação do direito, na medida em que a decisão da causa radicou em interpretação plausivelmente correcta (em análise perfunctória) das normas que constituem o regime jurídico aplicável (arts.1º,4º e 14º nº2 DL nº 147/2003,11 julho);

b) não se revela manifestamente necessária à promoção da uniformidade da jurisprudência, na medida em que se desconhece e não é enunciada jurisprudência consolidada em divergência com a solução da questão apreciada na decisão recorrida

Doutrina: Jorge Lopes de Sousa/Manuel Simas Santos Regime Geral das Infracções Tributárias anotado 4ª edição 2010 pp. 562.

3.A decisão que admitiu o recurso não vincula o tribunal superior (art.641º nº5 CPC vigente/art.3º al.b) RGIT/art.41º nº1 RGCO/art.4ºCPPenal)

4. Neste contexto promove o Ministério Público:

a) a inadmissão do recurso, em consequência da irrecorribilidade da decisão impugnada.

b) a condenação da recorrente nas custas do incidente.”

**I.4 - Colhidos os vistos legais, cumpre apreciar e decidir.**

## **II - FUNDAMENTAÇÃO**

### **II.1 - De facto**

A sentença recorrida julgou provada a seguinte matéria de facto a fls. 114 e seguintes do SITAF:

1. Em 19.06.2014, foi levantado auto de notícia contra A....., S.A., ora Recorrente, porque “foi apresentada a Guia de Transporte n.º 1370033688, datada do dia 16/06/2014. A mesma não foi considerada em virtude de não coincidir com o dia do presente Auto”, tendo dado origem ao processo de contraordenação n.º 1821 2014 0600 0050 4434, autuado em 31.07.2014 – cfr. fls. 37 a 39 do processo físico, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

2. Em 19.06.2014, a Recorrente encontrava-se munida dos seguintes documentos de transporte:

[IMAGEM]

- cfr. fls. 66 e 67 do processo físico.

3. Por ofício datado de 31.07.2014, sob o assunto „Notificação de defesa / Pagamento com redução Art.º 70 RGIT“, remetido por correio registado com o n.º RM 9610 8794 6 PT, tendo o aviso de receção sido assinado por ..... em 06.08.2014, a Recorrente foi informada de que, “no prazo de 10 (dez) dias a contar da presente notificação, que se considera efetuada na data da presente notificação, poderá apresentar defesa, escrita ou verbal (...)” – cfr. fls. 44 e 45 do processo físico, cujo teor se dá por integralmente reproduzido.

4. Em 18.08.2014, a Recorrente apresentou defesa, com os fundamentos constantes de fls. 46 a 51 do processo físico e que se dão por integralmente reproduzidos.

5. Em 27.10.2014, foi proferida decisão de aplicação de coima no montante de € 300,00, acrescida de custas no valor de € 76,50, pelo Chefe do Serviço de Finanças de Matosinhos – 1, com o seguinte teor:

[IMAGEM]

- cfr. fls. 72 e 73 do processo físico.

6. A decisão mencionada na alínea antecedente foi enviada por correio postal, registado sob o n.º RM 9610 8910 8 PT, tendo sido assinado o aviso de receção em 03.11.2014 por ..... – cfr. fls. 70 e aviso de receção entre as fls. 70 e 71 do processo físico.

7. Em 27.11.2014, deu entrada no Serviço de Finanças Matosinhos – 1 o presente recurso contraordenacional – cfr. fls. 5 do processo físico.

## **II.2 - De Direito**

I. Vem o presente recurso interposto da dita sentença proferida pelo TAF do Porto, exarada a folhas 114 e seguintes do SITAF, que julgou improcedente o recurso jurisdicional deduzido pela arguida, ora recorrente, A....., S.A., contra a fixação de coima no valor de € 300 acrescida de custas processuais por violação do disposto no artigo 1.º do D.L. n.º 147/2003 de 11.07 (Regime dos Bens em Circulação).

Considerou o tribunal a quo em síntese que “...a infração imputada à Recorrente ancorou-se no facto de o documento de transporte não estar bem preenchido, pois dele constava uma data de transporte das mercadorias que não coincidia com a data em que o transporte efetivamente ocorreu (cfr. alínea E) do

probatório)". O que, continua aquele Tribunal, significa "...que os elementos identificativos desse transporte não correspondem às circunstâncias em que o transporte efetivamente ocorreu equivale à falta de documento de transporte, porque não cumpre os requisitos consagrados no Decreto-Lei n.º 147/2003 (cfr. n.º 2 do artigo 14.º)." E, neste sentido, conclui que o documento de transporte apresentado pela recorrente não cumpre os requisitos legais plasmados no referido D.L. 147/2003 pelo que está justificado e fundamentado a aplicação da coima sob recurso.

II. Inconformada como assim decidido, a ora Recorrente recorre para este Supremo Tribunal, ao abrigo do disposto no artigo 73.º, n.º 2, do Regime Geral das Contra-Ordenações (RGCO), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro, aplicável ex vi alínea b) do artigo 3.º do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT).

Entende a recorrente que a douda sentença, ao decidir da forma como decidiu, incorreu em erro de julgamento por violação de lei, na interpretação que foi feita ao artigo 4.º, n.º 4 do RBC, também considera que a questão invocada nos autos é "...potencialmente aplicável a largas centenas de milhares de documentos de transporte, em circulação de mercadorias, a cada dia, por todo o território nacional.", por isso existe necessidade absoluta e premente de uma melhor clarificação jurídica desta norma, que pode repercutir a vários casos similares, sendo o presente recurso indiscutivelmente necessário à "melhoria da aplicação do direito".

III. Por isso, impõe-se apreciar se, no caso sub iudice, estão reunidos os requisitos de admissão do recurso ao abrigo do artigo 73.º, n.º 2 do RGCO, uma vez que o valor da coima aplicada é inferior ao valor estabelecido no artigo 83.º, n.º 1 do RGIT e não foi aplicada qualquer sanção acessória.

Ora, ao interpor recurso para esta instância superior, a Recorrente logo admite que não estão reunidos os requisitos de admissibilidade do recurso ordinário previstos no artigo 83.º do RGIT, mas pretende que o recurso seja admitido por se afigurar manifestamente necessário à melhoria da aplicação do direito porque a questão jurídica em causa tem "...necessidade absoluta de definição jurisdicional do quadro jurídico aplicável, como instrumento de consolidação de soluções jurídicas susceptíveis de materializar uma melhor aplicação do Direito."

Sucedede que a lei admite que se deduza recurso ao abrigo do artigo 73.º, n.º 2 do RGCO, aplicável ex vi artigo 3.º, alínea b) do RGIT, quando tal se afigure manifestamente necessário à melhoria da aplicação do direito ou à promoção da uniformidade da jurisprudência.

IV. Assim, no presente caso, cumpre apreciar primeiramente se estão reunidos os pressupostos que permitam concluir que a sentença recorrida é passível de recurso para esta instância superior, nos termos em que foi suscitada pela recorrente nas suas alegações e conclusões recursivas.

E a este respeito, sublinhou-se no Parecer do MP junto aos presentes autos a fls. 166 e seguintes do SITAF, que não se verificam os requisitos da admissão do recurso, nomeadamente a necessidade para melhoria de aplicação do direito porque a decisão recorrida adoptou um entendimento que não contraria a lei ou seja a "...decisão da causa radicou em interpretação plausivelmente correcta (em análise perfunctória) das

normas que constituem o regime jurídico aplicável (arts.1º,4º e 14º nº2 DL nº 147/2003,11 julho),” além de não ter sido enunciada pela Recorrente jurisprudência divergente com a solução preconizada na decisão recorrida, pelo que faleceria a “promoção da uniformidade da jurisprudência.”

Ora, não podemos deixar de acompanhar a leitura firmada naquele Parecer.

V. Começemos por recordar o que estabelece aquele dispositivo, aplicável na presente sede com as devidas adaptações decorrentes da norma remissiva do artigo 3.º, alínea b) do RGIT: “Para além dos casos enunciados no número anterior, poderá a relação, a requerimento do arguido ou do Ministério Público, aceitar o recurso da sentença quando tal se afigure manifestamente necessário à melhoria da aplicação do direito ou à promoção da uniformidade da jurisprudência.”

Pois bem, como a jurisprudência se consolidou a este respeito, cabe recordar a leitura que foi feita em acórdãos vários, dos quais o muito recentemente prolapado a 7 de Abril de 2021, no âmbito do Processo n.º 256/15, onde se pode ler: “II - A "melhoria da aplicação do direito" está em causa quando se trate de uma questão jurídica que preencha os seguintes três requisitos:

a - Ser relevante para a decisão da causa;

b - Ser uma questão necessitada de esclarecimento e;

c - Ser passível de abstracção, isto é, ser uma questão que permite o isolamento de uma ou mais regras gerais aplicáveis a outros casos práticos similares.

III - Por outras palavras, a citada expressão, "melhoria da aplicação do direito", deve interpretar-se como abrangendo todas as situações em que existem erros claros na decisão judicial, situações essas em que, à face de entendimento jurisprudencial amplamente adoptado, repugne manter na ordem jurídica a decisão recorrida, por ela constituir uma afronta ao direito.

IV - Já a "promoção da uniformidade da jurisprudência" está em causa quando a sentença recorrida consagra uma solução jurídica que introduza, mantenha ou agrave diferenças dificilmente suportáveis na jurisprudência. O simples erro de direito não é bastante, sendo necessário que o erro tenha inerente um perigo de repetição. Este perigo de repetição verifica-se, designadamente, quando se aplicam sanções muito diferenciadas a situações de facto similares ou quando se violam princípios elementares do direito processual.” (disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)).

VI. Assim, vertendo o supra esclarecido aos presentes autos, é inevitável concluir pela ausência dos requisitos de admissibilidade do presente recurso.

É que, e desde logo, não é identificada a exigida jurisprudência contrária à decisão recorrida e que seja susceptível de fundar a necessidade de pronúncia por parte deste Supremo Tribunal; por conseguinte, sem decisões de sentido divergente a respeito da mesma questão, nada se impõe uniformizar.

Por outro lado, tão-pouco se pode considerar como sendo exigível a este Tribunal pronunciar-se por modo a assegurar a “melhoria da aplicação do Direito”. Com efeito, nos termos em que sustenta a Recorrente, praticamente toda e qualquer aplicação de coima de baixo valor em sede contra-ordenacional fiscal seria susceptível de beneficiar desta modalidade de recurso, convertendo-o num recurso ordinário e não excepcional, como pretendeu claramente o legislador.

Muito em especial, a suscetibilidade de generalização da decisão recorrida a outras situações – “Está em causa matéria jurídica potencialmente aplicável a largas centenas de milhares de documentos de transporte diários” (cfr. § 1 das Conclusões) – não é argumento suficiente, por si só, para sustentar a recorribilidade da decisão aqui em escrutínio. É que o Direito Fiscal – e as respectivas contra-ordenações, por arrasto – é uma área jurídica de aplicação massificada; quer dizer, em Direito Tributário, a singularidade de uma decisão jurídica (entenda-se, a sua não generalização) é, normalmente, a exceção e não a regra.

Na verdade, enquanto Direito de massas, o Direito Tributário sempre seria suscetível de cair nas malhas de um meio de recurso jurisdicional que se pretende que seja, claramente, excepcional e atue como “válvula de segurança do sistema”, para nos valermos de uma expressão reiterada, de há muito, por este Supremo Tribunal (entre muitos outros, vd. o Acórdão prolatado em 20 de Junho de 2007, no Processo n.º 411/08, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)). E essa excepcionalidade ficaria obviamente prejudicada com a aceitação da recorribilidade de todas as decisões em sede contra-ordenacional que fossem susceptíveis de uma aplicação massificada.

Também por aqui se denota, como tal, um nítido obstáculo à admissibilidade do presente recurso: não é pelo simples facto de nos encontrarmos diante uma prática massificada, e que é típica de um Direito de massas como é o Direito Tributário, que está em causa uma situação de “melhoria da aplicação do direito”, como exige o n.º 2 do artigo 73.º do RGCO.

VII. Por último, sempre se dirá que, atento o teor da sentença recorrida e sem prejuízo de se concordar ou não com o respetivo teor, não se vislumbra qualquer falta de rigor na resposta ao vício imputado à decisão de aplicação de coima, como se vê pela seguinte passagem: “Dizer que os bens em circulação devem ser acompanhados de documentos de transporte é diferente de dizer que os bens em circulação devem ser acompanhados de documentos de transporte processados de acordo com o diploma mencionado.

Assim, não basta que a Recorrente se faça acompanhar, durante o transporte de mercadorias, de um documento de transporte, é necessário, sobretudo, que esse documento de transporte espelhe a realidade. Dito de outro modo, o documento de transporte vale enquanto documento que traduz a realidade de facto, ou seja, enquanto documento cujos elementos correspondem ao transporte que se irá realizar e que esse documento “atesta”.

Daí que o artigo 4.º exija que o documento de transporte contenha a data do início do transporte.

Esta exigência não pode ser entendida numa perspectiva meramente formal, no sentido de que é suficiente a aposição desse elemento, independentemente de corresponder ou não à realidade.

Pelo contrário, o preâmbulo do Decreto-Lei n.º 147/2003 revela claramente a importância que os documentos de transporte revestem na luta contra a fraude e evasão fiscal, sobretudo no campo do IVA.

Como se viu, a infração imputada à Recorrente ancorou-se no facto de o documento de transporte não estar bem preenchido, pois dele constava uma data de transporte das mercadorias que não coincidia com a data em que o transporte efetivamente ocorreu (cfr. alínea E) do probatório).

A Recorrente admite (i) que a guia de transporte foi emitida em 11.06.2014, (ii) que a mercadoria foi carregada em 16.06.2014 e (iii) que a entrega da mercadoria não se processou naquela data (cfr. artigos

10.º e 11.º do recurso contraordenacional).

Ora, um documento de transporte em que os elementos identificativos desse transporte não correspondem às circunstâncias em que o transporte efetivamente ocorreu equivale à falta de documento de transporte, porque não cumpre os requisitos consagrados no Decreto-Lei n.º 147/2003 (cfr. n.º 2 do artigo 14.º).

E, diversamente do defendido pela Recorrente, não se trata aqui de exigir a coincidência entre a data da carga ou da emissão da guia de transporte e a data do ato de fiscalização/autuação, mas sim de impor a coincidência entre a data de transporte que consta do documento de transporte e a data em que o transporte se realizou e a mercadoria se encontrava em circulação (cfr. alínea B) do probatório.”

Por tudo o exposto, não se verificam os pressupostos para a dedução do presente recurso ao abrigo do examinado artigo 73.º, n.º 2 do RGCO.

### **III. CONCLUSÕES**

Não é pelo simples facto de nos encontrarmos diante uma potencial prática repetida, típica de um Direito de massas como é o Direito Tributário, que se deve entender como imediatamente verificado o requisito da “melhoria da aplicação do direito”, exigido pelo n.º 2 do artigo 73.º do RGCO para sustentar a recorribilidade excepcional da decisão de aplicação de coima.

### **IV. DECISÃO**

Acordam, em conferência, os Juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em não tomar conhecimento do objecto do recurso.

Custas pela Recorrente

Lisboa, 9 de Março de 2022. - Gustavo André Simões Lopes Courinha (relator) - Anabela Ferreira Alves e Russo - José Gomes Correia.

**Fonte:** <http://www.dgsi.pt>