

TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO NORTE | FISCAL

Acórdão

Processo

00343/20.7BEMDL

Data do documento

27 de abril de 2022

Relator

Ana Patrocínio

DESCRITORES

Contra-ordenação, princípio “non bis in idem”, unidade versus pluralidade de infracções, critério distintivo: > Omissões e inexactidões em declaração de rendimentos

SUMÁRIO

I - O critério de distinção entre unidade e pluralidade de infracções pode ser objectivo ou subjectivo. Apesar de o artigo 30.º do Código Penal apontar para um critério objectivo mitigado, não devemos perder de vista a utilidade do critério clássico subjectivo: a realização plúrima do mesmo tipo crime pode constituir um só crime, se ao longo de toda a realização tiver persistido o dolo ou a resolução inicial. Assim, fazendo apelo à conjugação dos dois critérios, deve ter-se por verificada uma acção unitária quando os diversos actos parcelares correspondem a uma única resolução de vontade e se encontrem tão vinculados no tempo e no espaço que para um observador não interveniente são tidos como uma unidade.

II - Estes critérios podem ser transpostos para o ilícito de mera ordenação social, entendendo-se que praticou uma única contra-ordenação, prevista no artigo 119.º, n.º 1 do RGIT, o agente que realizou várias omissões ou inexactidões, relativas à sua situação tributária, aquando do momento do preenchimento da mesma declaração anual de rendimentos (Modelo 22).

III - A decisão que aplicou uma coima única relativa a duas contra-ordenações destacadas pela violação dessa mesma norma incriminadora, prevista no artigo 119.º, n.º 1 do RGIT, nas circunstâncias de tempo e espaço mencionadas, por se considerar que, afinal, só existiu a prática de uma única infracção, infringe o princípio “non bis in idem”.*

* Sumário elaborado pela relatora.

TEXTO INTEGRAL

Acordam, em conferência, os juízes que constituem a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Norte:

I. Relatório

D..., Lda., pessoa colectiva n.º (...), com sede na Rua (...), interpôs recurso jurisdicional da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela, proferida em 02/06/2021, que julgou improcedente o presente Recurso de Contra-ordenação, contra a decisão do Chefe do Serviço de Finanças de Chaves, que a condenou no pagamento de uma coima no montante de €1.530,00, por omissões ou inexactidões praticadas na declaração de rendimentos.

A Recorrente terminou as suas alegações de recurso formulando as seguintes conclusões:

“a) A violação do princípio ne bis in idem

- i. O Tribunal a quo considerou que inexistente violação do princípio ne bis in idem uma vez que não foi sancionada a mesma omissão tipicamente relevante;
- ii. A sentença recorrida entendeu que a inexactidão dos elementos constantes das declarações periódicas com os obtidos na contabilidade ou nos registos de escrituração consubstancia uma situação diferente das despesas não documentadas;
- iii. A fixação da coima, no montante total a pagar de € 1.530,00, é aplicada por alegadas omissões ou inexactidões relativas à situação tributária da DO---, praticadas na declaração periódica de rendimentos Modelo 22 e também por alegadas omissões ou inexactidões relativas à situação tributária da Recorrente, praticadas na declaração anual de rendimentos, tratando-se de punições que se subsumem ao n.º 1 do artigo 119º do RGIT;
- iv. Estas consubstanciam o mesmo facto típico, ou seja, omissões ou inexactidões relativas à situação tributária que foram praticadas na mesma declaração anual de rendimentos;
- v. Estamos perante a prática da mesma contraordenação, prevista e punida nos termos do n.º 1 do artigo 119º do RGIT, à qual foram aplicadas duas sanções, duas coimas no montante de € 765,00;
- vi. O princípio ne bis in idem está consagrado no n.º 5 do artigo 29º da CRP e é também aplicável em sede contraordenacional;
- vii. Este princípio constitucional apresenta-se como um meio garantístico do direito de não se ser julgado mais do que uma vez pela prática do mesmo crime ou contraordenação, tendo, por isso, o objetivo máximo de conferir segurança jurídica a todas as pessoas singulares e coletivas;
- viii. Na decisão de fixação da coima, a AT sancionou duplamente a DO--- pela prática do mesmo facto típico previsto no n.º 1 do artigo 119º do RGIT, o que consubstancia uma violação do princípio ne bis in idem, consagrado no n.º 5 do artigo 29º da CRP;
- ix. Nestes termos, podemos concluir, quanto à violação do princípio ne bis in idem, deve o presente recurso ser julgado procedente e revogada a sentença do Tribunal a quo, por erro nos pressupostos de facto e de Direito e, conseqüentemente, deve ser anulada a decisão de aplicação da coima aqui em apreço, porquanto a mesma padece do vício de violação de Lei, por violação do princípio ne bis in idem, previsto no n.º 5 do artigo 29º da CRP;
- x. Caso assim não se entenda e sem prescindir,

b) A nulidade insuprível do processo de contraordenação por falta de fundamentação

- xi. O Tribunal a quo concluiu que a decisão de aplicação da coima contém descrição sumária dos factos que fundamentaram a coima aplicada;
- xii. Na decisão de aplicação da coima aqui em crise, a AT não fundamentou a coima aplicada em montante superior ao valor mínimo aplicável;
- xiii. E, assim, violou a exigência da fundamentação prevista no n.º 1 do artigo 79º do RGIT, conduzindo a uma nulidade insuprível, nos termos do n.º 1 do artigo 63º do RGIT;
- xiv. A ratio do n.º 1 do artigo 79º do RGIT, tem em vista possibilitar ao arguido que exerça cabalmente o seu direito de defesa, que só poderá ser feito se o mesmo tiver conhecimento efetivo dos factos que lhe são imputados, algo que não aconteceu com a notificação da decisão de aplicação da coima;
- xv. A fundamentação realizada de uma forma sintética e padronizada não satisfaz a ratio do n.º 1 do artigo 79º do RGIT, ao contrário do defendido pelo Tribunal a quo.
- xvi. Nestes termos, podemos concluir que, deve o presente recurso ser julgado procedente quanto a este aspeto e revogada a sentença do Tribunal a quo e, conseqüentemente, a decisão de aplicação de coima aqui em crise deve ser declarada nula, com todas as conseqüências legais, nos termos da alínea d) o n.º 1 do artigo 63º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 79º, ambos do RGIT;
- xvii. Caso assim não se entenda e sem prescindir,

c) A verificação dos pressupostos da aplicação de admoestação

- xviii. O Tribunal a quo considerou não haver lugar à aplicação de admoestação porque a gravidade da infração e a culpa da Recorrente não justificam tal medida;
- xix. A decisão do Tribunal a quo quanto a esta questão não teve em conta os factos no caso concreto e, quando necessário, não considerou a falta de fundamentação da decisão de aplicação da coima;
- xx. No presente caso, o grau de culpa e de ilicitude da Recorrente são reduzidos porquanto (i) não houve qualquer intenção de prejudicar os cofres do Estado, (ii) não se verificaram quaisquer atos de ocultação no decurso da Inspeção Tributária subjacente ao processo de contraordenação aqui em apreço, tendo a Recorrente cooperado totalmente com os serviços de inspeção, e (iii) a situação económica e financeira da Recorrente é baixa;
- xxi. Nestes termos, podemos concluir que, o presente recurso deve ser julgado procedente e revogada a sentença do Tribunal a quo, porquanto estão verificados os pressupostos para aplicação de admoestação (artigo 51º do Regime Geral das Contraordenações);
- xxii. Caso assim não se entenda e sem prescindir,

d) A fixação da coima pelo montante mínimo legal

- xxiii. O Tribunal a quo considerou que, em razão da gravidade e culpa associada à conduta da Recorrente, a coima a aplicar não pode ser fixada pelo montante mínimo legal;
- xxiv. A Recorrente com a prática das alegadas infrações (i) não praticou qualquer ato de ocultação, (ii) não obteve qualquer benefício económico, (iii) estamos perante um comportamento negligente, (iv) não existia a obrigação de não cometer a infração e (v) a sua situação económica e financeira é baixa;
- xxv. Atendendo aos factos subjacentes ao processo de contraordenação aqui em apreço, concluímos que estamos perante uma reduzida gravidade da infração e da culpa do agente, portanto, a coima deverá ser

fixada pelo montante mínimo legal;

xxvi. Nestes termos, podemos concluir que, quanto à aplicação do montante mínimo legal, deve o presente recurso deve ser julgado procedente e revogada a sentença do Tribunal a quo, e, conseqüentemente, deve ser fixada a coima no montante mínimo legal (€ 1.500,00 = € 750,00 + € 750,00), de acordo com o n.º 1 do artigo 119º do RGIT.

Pedido:

Nestes termos e nos demais que V. Exa. não deixará de suprir, deve o presente recurso ser julgado procedente e, conseqüentemente, deve:

- a) O presente recurso deve ser julgado procedente e revogada a sentença do Tribunal a quo, porquanto a decisão de aplicação da coima em apreço padece do vício de violação de Lei, por violação do princípio ne bis in idem, previsto no n.º 5 do artigo 29º da CRP; sem prescindir,**
 - b) O presente recurso deve ser julgado procedente e revogada a sentença do Tribunal a quo, porquanto a decisão de aplicação da coima em apreço padece do vício de falta de fundamentação, nos termos conjugados da alínea d) do n.º 1 do artigo 63º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 79º, ambos do RGIT; sem prescindir,**
 - c) O presente recurso deve ser julgado procedente e revogada a sentença do Tribunal a quo, porquanto estão verificados os pressupostos para aplicação de admoestação (artigo 51º do RGCO), nos termos do n.º 4 do artigo 60º do Código Penal, ex vi artigo 32º do RGCO; sem prescindir,**
 - d) O presente recurso deve ser julgado procedente e revogada a sentença do Tribunal a quo, porquanto o montante mínimo da coima abstratamente aplicável ao presente caso deve ser fixado em € 1.500,00 (€ 750,00 + € 750,00), com os fundamentos acima invocados e de acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 119º do RGIT. Pois só assim se fará inteira e sã JUSTIÇA!**
- Respeitosamente, Pede e Espera Deferimento.”**

A digníssima Magistrada do Ministério Público junto do TAF de Mirandela respondeu ao recurso, pugnano pela manutenção da decisão recorrida, tendo concluído da seguinte forma:

“**1.º** A douta sentença fundamentou, e diga-se muito bem, a razão pela qual entendeu não haver violação do princípio ne bis in idem, a inexistência de quaisquer nulidades, a não aplicação da admoestação e a não fixação da coima pelo mínimo.

2.º A sentença recorrida não violou, por conseguinte, qualquer preceito legal e constitucional, antes tendo feito uma correta aplicação do direito aos factos, revelando-se estes corretamente apreendidos, valorados e juridicamente enquadrados, donde resulta que o recurso não merece provimento e, conseqüentemente, deve aquela sentença ser integralmente mantida.

OS SENHORES DESEMBARGADORES ASSIM DECIDINDO FARÃO A ACOSTUMADA

JUSTIÇA!”

A entidade recorrida não contra-alegou.

O Ministério Público junto deste Tribunal pronunciou-se no sentido de dever ser negado provimento ao recurso.

Com dispensa dos vistos legais, cumpre apreciar e decidir.

II - DELIMITAÇÃO DO OBJECTO DO RECURSO - QUESTÕES A APRECIAR

No artigo 75.º do Regime Geral do Ilícito de Mera Ordenação Social (RGIMOS) estabelece-se que a decisão do recurso jurisdicional pode alterar a decisão recorrida sem qualquer vinculação aos seus termos e ao seu sentido, com a limitação da proibição da reformatio in pejus, prevista no artigo 72.º-A do mesmo diploma. Não obstante, o objecto do recurso é delimitado pelas respectivas conclusões (cfr. artigo 412.º, n.º 1, do Código de Processo Penal ex vi artigo 74.º, n.º 4 do RGIMOS), excepto quanto aos vícios de conhecimento officioso; pelo que este tribunal apreciará e decidirá as questões colocadas pela Recorrente, sendo que importa apreciar o invocado erro de julgamento de facto, consubstanciado na errónea valoração factual para concluir pela não violação do princípio “non bis in idem”, e de direito, na decisão que considerou não se verificar nulidade insuprível, por falta de fundamentação na fixação da coima acima do montante legal mínimo, não estarem verificados os pressupostos legais para determinar a coima pelo montante mínimo; cabendo, ainda, a este tribunal analisar se estão reunidos os requisitos do disposto no artigo 51.º do RGIMOS para aplicação da pena de admoestação em substituição da coima de €1.530,00.

III. Fundamentação

1. Matéria de facto

Na sentença prolatada em primeira instância foi proferida decisão da matéria de facto com o seguinte teor:

“Factos provados:

1. Em 21/8/2020 a AT aplicou uma coima à arguida no valor de 1.530,00€, e custas de 76,50€, que aqui se reproduz, com o seguinte destaque:

“(…)”

[imagem que aqui se dá por reproduzida]

2. A decisão de aplicação de coima considerou que a Arguida violou o disposto no art.º 17.º, 120.º, n.º 10 e o art.º 88.º do CIRC – Fls. 45.”

*

2. O Direito

A Recorrente não concorda com o julgamento realizado pelo tribunal recorrido quando considerou que inexistia violação do princípio *ne bis in idem* uma vez que não foi sancionada a mesma omissão tipicamente relevante.

Alerta a Recorrente que a fixação da coima, no montante total a pagar de €1.530,00, foi aplicada por alegadas omissões ou inexactidões relativas à situação tributária da DO---, praticadas na declaração periódica de rendimentos Modelo 22 (à qual é aplicada coima no montante de € 765,00), e também por alegadas omissões ou inexactidões relativas à situação tributária da Recorrente, praticadas na declaração anual de rendimentos (à qual é aplicada coima no montante de € 765,00), tratando-se de punições que se subsumem ao n.º 1 do artigo 119.º do RGIT, conforme quadro constante da decisão da fixação da coima.

A Recorrente entende que as situações que estiveram na origem da contra-ordenação aqui em apreço consubstanciam o mesmo facto típico, qual seja, omissões ou inexactidões relativas à situação tributária que foram praticadas na mesma declaração anual de rendimentos. Concluindo estarmos perante a prática da mesma contra-ordenação, prevista e punida nos termos do n.º 1 do artigo 119.º do RGIT, à qual foram aplicadas duas sanções, duas coimas no montante de €765,00.

No **Capítulo VII - Infrações Verificadas** do relatório de inspecção, a AT considerou que a DO--- infringiu o disposto nos artigos 17.º, 19.º e 88.º, todos do Código do IRC, o que determinou as correcções ao lucro tributável, através da mesma conduta, isto é, na óptica da Recorrente, a infracção em causa, omissões ou inexactidões relativas à sua situação tributária, foi efectuada através da mesma declaração Modelo 22.

Finalizou a Recorrente dizendo ser evidente que na decisão de fixação da coima a AT sancionou duplamente a DO--- pela prática do mesmo facto típico previsto no n.º 1 do artigo 119.º do RGIT, o que consubstancia uma violação do princípio *ne bis in idem*, consagrado no n.º 5 do artigo 29.º da CRP.

Vejamos o julgamento efectuado na sentença recorrida quanto à inexistência de violação do princípio “*non bis in idem*”:

«(...) Como bem diz a Arguida ninguém pode ser julgado mais do que uma vez pela prática do mesmo crime, princípio este previsto no art.º 29.º, n.º 5 da CRP também aplicável em sede contra-ordenacional – Cfr. acórdão do STA de 20/2/2013, proc. 0978/12.

Sob a epígrafe “Determinação do lucro tributável” o art.º 17.º do CIRC prevê, para o que interessa realçar, que “1 - O lucro tributável das pessoas colectivas e outras entidades mencionadas na alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código.”

O art.º 120.º, n.º 10 do CIRC (“Declaração periódica de rendimentos”) dispõe que “10 - Os elementos constantes das declarações periódicas devem, sempre que for caso disso, concordar exactamente com os obtidos na contabilidade ou nos registos de escrituração, consoante o caso”.

E o art.º 88.º do CIRC (“Taxas de tributação autónoma”) diz-nos no n.º 1 que “As despesas não documentadas são tributadas autonomamente, à taxa de 50%, sem prejuízo da sua não consideração como gastos nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 23.º-A”.

Ora, uma coisa é a inexactidão dos elementos constantes das declarações periódicas com os obtidos na contabilidade ou nos registos de escrituração; outra, bem diferente, diz respeito a despesas feitas pelo sócio gerente e pela esposa através de cartões de créditos associadas a contas bancárias da Recorrente na CCA, no valor de 30.683,65€, que não foi possível documentar de forma idónea, e que são tributadas autonomamente à taxa de 50%, e que levou ao não pagamento de 15.341,83€. Portanto, não foi sancionada a mesma omissão tipicamente relevante – pelo que inexistente violação do princípio em consideração. (...)»

Não existe qualquer falta de sintonia quanto à amplitude ou densificação do princípio “nom bis in idem”, resumindo-se a não conformação da Recorrente à diferente valoração dos factos em análise e à controversa conclusão de que foi duplamente sancionada a prática do mesmo facto típico previsto no artigo 119.º, n.º 1 do RGIT.

Com efeito, saber se ocorreu a prática da mesma contra-ordenação implica recorrer aos conceitos jurídico-processuais e jurídico materiais desenvolvidos pela doutrina do direito e processo penais, aplicados ao ilícito de mera ordenação social, apresentando-se, por vezes, algo complexo detectar a “prática da mesma contra-ordenação” nos casos de comparticipação, de concurso de contra-ordenações e de contra-ordenações continuadas.

Na nossa perspectiva, in casu, como foram cometidas várias omissões ou inexactidões na mesma declaração de rendimentos anual (Modelo 22), haverá que dilucidar ou a presença de concurso de contra-ordenações ou, então, apesar da realização plúrima do mesmo tipo de contra-ordenação, se estaremos perante uma só contra-ordenação, sendo relevante o conceito patente no artigo 30.º do Código Penal.

Realmente, como alerta a Recorrente, somente foi preenchido pelo agente o mesmo tipo de contra-ordenação – a prevista no artigo 119.º, n.º 1 do RGIT. Restando averiguar se o facto de as omissões ou inexactidões terem sido detectadas numa mesma e única declaração significará que estaremos perante unidade de contra-ordenações.

Ora, o artigo 30.º do Código Penal responde à questão de saber quantos crimes cometeu o agente, sendo muito útil a teoria aí subjacente, por se mostrar adequada a transposição para o ilícito de mera ordenação social. Como resulta do n.º 1, atende-se ao número de tipos legais de crimes efectivamente preenchidos pela conduta do agente ou ao número de vezes que essa conduta preenche o mesmo tipo legal de crime, assim se adoptando a unidade e pluralidade de tipos violados como critério básico de distinção entre a unidade e a pluralidade de crimes – cfr. Manuel Leal-Henriques e Manuel Simas Santos in Código Penal Anotado, 1.º volume, Editora Rei dos Livros, 1997, página 286.

Por regra, o número de contra-ordenações determina-se pelo número de vezes que o mesmo tipo de contra-ordenação foi efectivamente preenchido pela conduta do agente.

No que respeita à destrinça do crime único constituído por uma pluralidade de actos ou acções, são dois os critérios que têm sido seguidos e defendidos pela doutrina: o objectivo, que encontra na descontinuidade o critério distintivo, e o subjectivo, que tem por referência a intenção do agente - haverá crime único, com pluralidade de actos, caso ocorra unidade de desígnio e intenção criminosa; por sua vez, estaremos perante crime continuado se se verificar unidade de desígnio e pluralidade de resolução criminosa.

Fazendo apelo à conjugação destes dois critérios têm-se orientado a doutrina e a jurisprudência alemãs,

referindo Jescheck que «deve ter-se por verificada uma acção unitária quando os diversos actos parcelares correspondem a uma única resolução de vontade e se encontrem tão vinculados no tempo e no espaço que para um observador não interveniente são tidos como uma unidade» (Tratado de Derecho Penal, Parte General, 4ª edição, p. 648).

Entre nós, o Prof. Eduardo Correia parece ter-se inclinado no sentido do critério objectivo (mitigado, já que não prescinde de considerações de índole subjectiva, por certo face às dificuldades de prova sobre a intenção do agente), ao referir que «... verificado que entre as actividades do agente existe uma conexão no tempo tal que, de harmonia com a experiência comum e as leis psicológicas conhecidas, se deva presumir tê-las executado a todas sem renovar o respectivo processo de motivação, estamos em presença de uma unidade jurídica, de uma só infracção» (Unidade e Pluralidade de Infracções - Caso Julgado e Poderes de Cognição do Juiz, p. 337) - cfr. Acórdão do STJ, de 20/09/2006, proferido no âmbito do processo n.º 03P4425 JSTJ000.

Como se alude neste acórdão, a jurisprudência dos nossos tribunais superiores não é pacífica, enveredando-se numas decisões pelo critério subjectivo e noutras pelo objectivo.

Uma vez que o artigo 30.º do Código Penal traduz o pensamento do Prof. Eduardo Correia, propendemos, também nós, a perfilhar o critério de distinção pelo mesmo proposto.

É nossa convicção que, in casu, estamos perante uma realização plúrima pela Recorrente do mesmo tipo de contra-ordenação, mas que ao longo dessa realização, pelo preenchimento da mesma declaração anual de rendimentos (Modelo 22), persistiu sempre a mesma motivação ou a resolução inicial, pelo que constitui uma só contra-ordenação.

Na linha da análise que vimos encetando, carreando jurisprudência referente ao direito penal, recordamos vários julgamentos assentes na ideia de que a realização plúrima do mesmo tipo de crime pode constituir um só crime, se ao longo de toda a realização tiver persistido o dolo ou resolução inicial - cfr., entre outros, Acórdão do STJ, de 25/06/1986, processo n.º 038292; Acórdão do STJ, de 04/12/2008, processo n.º 08P3275JSTJ000; Acórdão da Relação de Guimarães, de 17/06/2006, processo n.º 1011/05-1; Acórdão da Relação do Porto, de 07/07/2014, processo n.º 2060/12.2JAPRT.S1.P1; Acórdão da Relação do Porto, de 14/07/2020, processo n.º 155/09.9.IDPRT.P1.

Não questionamos que a Recorrente cometeu, no preenchimento da declaração anual, várias inexactidões ou omissões relativas à sua situação tributária, mas fê-lo no momento único de preenchimento da declaração modelo 22 (conexão temporal), sendo que, de harmonia com a experiência comum e as leis psicológicas conhecidas, devemos presumir tê-las executado a todas sem renovar o respectivo processo de motivação, pelo que, seguindo os ensinamentos do Prof. Eduardo Correia, estamos em presença de uma unidade jurídica, de uma só infracção.

É provável que a AT, e também o tribunal recorrido, se tenham deixado influenciar pela natureza das inexactidões ou omissões, por referência aos artigos do Código de IRC, dado que as correcções que foram levadas a cabo tiveram em conta a violação dos artigos 17.º, 120.º, n.º 10 e 88.º desse Código. Porém, a infracção que está presente, punível ao nível do ilícito de mera ordenação social, tem, apenas, por base os factos típicos previstos no artigo 119.º, n.º 1 do RGIT - omissões ou inexactidões relativas à sua situação tributária praticadas nas declarações.

Por consequência, não vislumbramos que tenha ocorrido a violação de várias normas incriminadoras, mas apenas a constante do artigo 119.º, n.º 1 do RGIT, num específico momento temporal – aquando do preenchimento da declaração anual de rendimentos. A circunstância de serem várias as omissões ou inexactidões (e de serem de diferente natureza) não altera a conclusão a que chegámos de estarmos perante uma só infracção, sendo que tal circunstância poderá, antes, ser ponderada na determinação da medida concreta da pena/coima, mas não como um concurso de infracções.

Aqui chegados, é forçoso concluir que a autoridade administrativa realizou uma imputação idêntica dupla, ou seja, teve por objecto o mesmo comportamento atribuído à Recorrente, que, como vimos, deve ser entendido como uma só contra-ordenação.

A Constituição da República Portuguesa proíbe rigorosamente, no invocado artigo 29.º, n.º 5, o duplo julgamento e não a dupla penalização, mas é óbvio que a proibição do duplo julgamento pretende evitar tanto a condenação de alguém que já tenha sido definitivamente absolvido pela prática da infracção, como a aplicação renovada de sanções jurídico-penais pela prática do “mesmo crime” – cfr. J.J. Gomes Canotilho e Vital Moreira in Constituição da República Anotada, Volume I, 4.ª Edição Revista, Coimbra Editora, página497.

Nesta conformidade, não pode manter-se na ordem jurídica a decisão de aplicação de uma coima à Recorrente no valor de €1.530,00, que é resultado do cúmulo material de duas contra-ordenações pela prática da mesma e única infracção.

Sendo o já exposto suficiente, julga-se prejudicado o conhecimento das restantes questões colocadas, concedendo provimento ao recurso, revogando a sentença recorrida e eliminado da ordem jurídica a decisão de aplicação de coima impugnada.

Conclusões/Sumário

I - O critério de distinção entre unidade e pluralidade de infracções pode ser objectivo ou subjectivo.

Apesar de o artigo 30.º do Código Penal apontar para um critério objectivo mitigado, não devemos perder de vista a utilidade do critério clássico subjectivo: a realização plúrima do mesmo tipo crime pode constituir um só crime, se ao longo de toda a realização tiver persistido o dolo ou a resolução inicial.

Assim, fazendo apelo à conjugação dos dois critérios, deve ter-se por verificada uma acção unitária quando os diversos actos parcelares correspondem a uma única resolução de vontade e se encontrem tão vinculados no tempo e no espaço que para um observador não interveniente são tidos como uma unidade.

II - Estes critérios podem ser transpostos para o ilícito de mera ordenação social, entendendo-se que praticou uma única contra-ordenação, prevista no artigo 119.º, n.º 1 do RGIT, o agente que realizou várias omissões ou inexactidões, relativas à sua situação tributária, aquando do momento do preenchimento da mesma declaração anual de rendimentos (Modelo 22).

III - A decisão que aplicou uma coima única relativa a duas contra-ordenações destacadas pela violação dessa mesma norma incriminadora, prevista no artigo 119.º, n.º 1 do RGIT, nas circunstâncias de tempo e

espaço mencionadas, por se considerar que, afinal, só existiu a prática de uma única infração, infringe o princípio “non bis in idem”.

IV. Decisão

Em face do exposto, acordam, em conferência, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Tribunal Central Administrativo Norte, em conceder provimento ao recurso jurisdicional, revogar a sentença recorrida e julgar o recurso judicial da decisão de aplicação da coima procedente, eliminado da ordem jurídica essa decisão de fixação da coima impugnada.

Sem custas, por delas estar isento o Ministério Público [cfr. artigo 4.º, n.º 1, alínea a) do Regulamento das Custas Processuais].

Porto, 27 de Abril de 2022

Ana Patrocínio

Paula Moura Teixeira

Conceição Soares

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