

[Acórdãos STA](#)**Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo**

Processo: 01198/16
Data do Acórdão: 15-11-2017
Tribunal: 2 SECÇÃO
Relator: ANA PAULA LOBO
Descritores: INDEFERIMENTO TÁCITO
PEDIDO DE REVISÃO
IMPUGNAÇÃO JUDICIAL
ACTO DE LIQUIDAÇÃO
INUTILIDADE SUPERVENIENTE DA LIDE

Sumário:

I - A possibilidade conferida por lei ao contribuinte de poder atacar contenciosamente o acto tácito de indeferimento de um qualquer pedido que haja colocado perante a administração é um mecanismo adjectivo que lhe permite reagir contra os actos omissivos da Administração Tributária ocorridos em violação do dever de decisão consagrado no art.º 56.º da Lei Geral Tributária.

II - Mas tal mecanismo adjectivo não lhe confere mais direitos que aqueles de que dispõem os contribuintes de atacar contenciosamente os actos da Administração Tributária que lhes sejam desfavoráveis ou lesivos dos seus legítimos interesses.

III - Assim, se atacaram o acto de indeferimento tácito do pedido de revisão, sejam quais forem os fundamentos invocados, e, entretanto foi proferida decisão final, com transito em julgado sobre a legalidade do acto de liquidação, objecto do pedido de revisão, ficam definitivamente decididos todos os possíveis vícios do acto de liquidação.

Nº Convencional: JSTA000P22539
Nº do Documento: SA22017111501198
Data de Entrada: 27-10-2016
Recorrente: A..., S.A.
Recorrido 1: AT - AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA
Votação: UNANIMIDADE
Aditamento:

 **Texto Integral****Texto Integral:**

· RECURSO JURISDICIONAL
· DECISÃO RECORRIDA – Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto
· . 31 de Maio de 2016

Considerou que as liquidações em crise não poderiam ser anuladas no âmbito dos presentes autos, pelo que se verifica inutilidade superveniente da prossecução da lide, nos termos do artigo 287.º alínea e) do Código de Processo Civil (CPC), ex vi artigo 2.º, alínea e) do CPPT.

· Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

§ A....., **SA**, no processo de impugnação judicial nº 1693/11.9BEPRT, por ela instaurado contra o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa apresentado em 10.02.2003, referente aos actos de liquidação adicional de IVA n.º 98017405, de 02.02.1998, relativo ao ano de 1995, no montante de Esc. 300.989.765\$00 (€ 1.501.330,62), e de liquidação de juros compensatórios (IVA) n.º 98017404, de 02.02.1998, respeitante ao período de 9506, no montante de Esc. 105.222.723\$00 (€ 524.848,73), veio interpôr o presente recurso da sentença supra mencionada, tendo, para esse efeito formulado, a final da sua alegação, as seguintes conclusões:

- Contrariamente ao decidido, segundo os artigos 580º e 581º do CPC a excepção do caso julgado pressupõe necessariamente a identidade da causa de pedir.
- Ora, a "causa de pedir", nos presentes autos e no processo de impugnação judicial nº IMP121/01/21, não é a mesma.
- Pelo que não havia fundamento para a declaração de extinção da instância, muito menos com fundamento em inutilidade superveniente da lide.
- Padecendo a douta Sentença recorrida, por isso, de erro de julgamento e violação dos sobreditos artigos 580º e 581º do CPC.
- Por outro lado,
- Também contrariamente ao preconizado na douta Sentença recorrida, não se verifica a inutilidade superveniente da lide no que tange à preterição de formalidade legal essencial por omissão do direito de audição antes das liquidações.

- Desde logo, e não tendo a "causa de pedir" suscitada neste processo de impugnação - violação do direito de audiência prévia - sido invocada naquele processo de impugnação nº IMP121/01/21, não nos parece defensável que a concessão ao contribuinte da oportunidade deste exercer o seu direito de audiência prévia (às liquidações) seria inútil e despicienda ... precisamente atendendo ao decidido naquele processo de impugnação nº IMP121/01/21.
- Em abstracto, não pode o Tribunal afirmar neste processo (nem poderia afirmar naquele processo nº IMP121/01/21, se a questão aí tivesse sido suscitada) que, se tivesse sido concedida ao contribuinte a possibilidade deste exercer o seu direito de audiência prévia (antes das liquidações), estas, ainda assim e inelutavelmente, teriam sido emitidas pela AT nos precisos termos em que o foram.
- Nada nem ninguém pode garantir, em abstracto, que o eventual exercício daquele direito constituiria, em concreto, diligência necessariamente inútil.
- A circunstância do Tribunal, passado mais de uma década em relação à data das liquidações, ter vindo considerar que estas não padeciam dos concretos erros de facto ou de direito que lhes foram
- imputados naquele processo de impugnação nº IMP121/01/21, não significa, necessariamente, que as liquidações não possam padecer de outros erros de facto o de direito.
- Com efeito, o contribuinte, muitos anos antes, previamente à emissão das liquidações, poderia ter suscitado outras questões e imputado às liquidações outros vícios, junto da AT, no exercício do seu direito de audiência prévia.
- E ninguém pode garantir, em abstracto, que a posição da AT, perante essa eventual arguição em sede do exercício do direito de audiência prévia por parte do contribuinte, teria sido necessariamente a emissão das liquidações nos precisos termos em que as mesmas vieram a ser emitidas.
- Não podemos, assim, concordar com a douta Sentença recorrida, quando nesta se afirma que a reconhecida omissão da notificação do contribuinte para o exercício do seu direito de audiência prévia, antes da emissão das liquidações, degradou-se em formalidade não essencial, por causa da decisão proferida no sobredito nº IMP121/01/21.

- Com efeito, a decisão proferida neste processo de impugnação nº IMP121/01/21 significa apenas que foram julgados improcedentes os vícios que ali foram imputados aos actos de liquidação.
- Mas não significa, necessariamente, que as liquidações não possam padecer de outros vícios ou erros.
- E não significa, necessariamente, que a resposta da AT, perante o eventual exercício do direito de audição prévia pelo contribuinte, reconduzir-se-ia à emissão das liquidações em questão nos precisos termos em que estas vieram a ser emitidas.
- A douta Sentença recorrida confunde a decisão administrativa final do procedimento administrativo - no caso, as liquidações de imposto - com a decisão final que veio a ser proferida naquele processo de impugnação nº IMP121/01/21.
- Com efeito, o que está em causa é aferir se é possível afirmar, sem margem para dúvidas, que o eventual exercício do direito de audição prévia, no caso, nenhum efeito teria tido, em sede administrativa, na emissão daquelas liquidações, que seriam sempre emitidas nos precisos termos em que o foram.
- Contrariamente ao decidido, não é "inútil" a apreciação da questão da violação do direito de audição prévia - outrossim, e porque a douta Sentença recorrida expressamente reconhece a ocorrência deste vício, impõe-se a anulação das liquidações, em virtude da preterição dessa formalidade legal essencial.
- E a isso nada obsta o conteúdo da decisão proferida no processo de impugnação nº IMP121/01/21, já que neste processo de impugnação nº IMP121/01/21 não estava em causa a violação do direito de audição prévia, pelo que, quanto a ela, o ali decidido não constituiu "caso julgado".
- Com efeito, e como é entendimento unânime, ainda que o acto de liquidação eventualmente não padeça de quaisquer outros vícios, a violação do direito de audição prévia é passível de, só por si, conduzir à anulação dessas mesmas liquidações.
- Note-se que a questão do respeito do "*direito de audição*" não é matéria "*irrelevante*".
- Outrossim, insere-se noutra, bem mais vasta e relevante, com assento constitucional, que é a da necessidade de assegurar a participação e envolvimento dos interessados nas decisões

administrativas que lhes dizem respeito, conforme impõe o artigo 267º nº 5 da CRP.

- E conforme estipulava, à data das liquidações - 02.02.1998 - o CPT, no seu artigo 19º c), segundo o qual o "direito de audição" constituía garantia dos contribuintes

- Efectivamente, a direito de audição prévia, mesmo antes da entrada em vigor da LGT, constituía garantia do contribuinte, legal e constitucionalmente consagrada, sendo perfeitamente autónoma do direito de reclamação ou impugnar contra as liquidações,

- pelo que as decisões proferidas nesse processo de reclamação ou impugnação, porque são autónomas do "direito de audição" em sede administrativa, não podem "prejudicar" a essencialidade ou não desse mesmo direito.

- que só se degrada em "não essencial" se se demonstrar que, mesmo que tal formalidade tivesse sido cumprida, a decisão final do respectivo procedimento administrativo não poderia ser outra senão aquela que veio a ser proferida,

- o que, no caso dos autos, não nos parece ter ficado demonstrado.

- Aliás - note-se bem - aquele processo de impugnação nº IMP121/01/21 foi julgado procedente em 1ª Instância - ou seja, os vícios aí concretamente imputados aos actos de liquidação foram julgados procedentes.

- Não se tratando, portanto, de questões de interpretação inequívoca.

- Pelo que não se pode afirmar, em abstracto, que o eventual exercício do direito de audição, antes das liquidações, seria de todo inútil - com efeito, não se pode assegurar, em abstracto, que o eventual exercício do direito de audição não poderia conduzir a uma apreciação, administrativa, idêntica aquela que veio a ser conferida na 1ª Instância daquele processo de impugnação nº IMP121/01/21.

- E nada garante, no caso, que o contribuinte, através da audiência prévia, não poderia, em circunstância alguma, alterar, de algum modo, em sede administrativa, as liquidações que a final vieram a ser emitidas.

- E para maior evidência desse facto, basta constatar o teor da

proposta de deferimento da reclamação graciosa deduzida contra as liquidações em causa, do Exmo. Chefe do 1º SF da Maia, a fls. 35 e ss. dos autos de reclamação apensos àquele processo nº IMP121/01/21.

- Bem como o teor da Informação dos Serviços de Prevenção e Inspeção Tributária do Porto, a fls. 43 e 44 daqueles autos de reclamação.
- Uma e outra claramente direccionadas para o deferimento administrativo das pretensões do contribuinte e, por isso, para a anulação das liquidações.
- Pelo que não se pode considerar, em abstracto, que o eventual exercício do direito de audição prévia, antes das liquidações, junto da AT, não teria ou não poderia ter, em circunstância alguma, qualquer efeito útil junto da AT.
- Sendo que, ao tempo das liquidações em apreço, vigorava o artigo 103º do CPA, em cujos casos, aí enumerados, de "dispensa de audiência dos interessados", não se pode incluir o caso dos autos.
- Assim, apesar das liquidações "sub iudice" terem sido efectivadas antes da entrada em vigor da LGT, deveria ter sido concedida à Impugnante, aqui Recorrente, a oportunidade de exercer o seu direito de audição prévia, o que não se verificou, conforme resulta dos autos,
- e, aliás, a douta Sentença expressamente reconhece.
- Por conseguinte, estes actos de liquidação devem ser anulados, por vício de forma decorrente de preterição de formalidade legal essencial - a não concessão, ao contribuinte, da oportunidade deste exercer o seu direito de audição prévia.
- E, contrariamente ao que se afirma na douta Sentença recorrida, não está prejudicada a apreciação da questão do direito à restituição da quantia paga (decorrente de o), já que, da eventual anulação das liquidações, com base em violação do direito de audição prévia, deve resultar o reembolso dos tributos indevidamente pagos
- Sem prescindir,
- A douta Sentença recorrida não teve em linha de consideração que, ao indeferimento tácito do pedido revisão oficiosa em causa nestes autos sobreveio acto expresso de

indeferimento desse mesmo pedido revisão.

- Com efeito, e por despacho superveniente, de 19.09.2005, do Exmo. Subdirector-Geral do IVA, tendo por base a Informação nº 1783, de 15.09.2005, da DSIVA, foi expressamente indeferido o pedido de revisão oficiosa em causa nos presentes autos (cfr. doc. 1 junto às alegações de recurso apresentadas nestes autos em 07.10.2011).

- Assim, e ao indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, aqui impugnado, sobreveio o indeferimento expresso desse mesmo pedido de revisão oficiosa,

- o qual foi objecto de impugnação judicial, pendente na UO 3 deste TAF do Porto sob o processo de impugnação nº 45/06.6BEPRT (cfr. doc. 2 junto às alegações de recurso apresentadas nestes autos em 07.10.2011).

- Ora, nestes casos, e na medida em que o sequente acto expresso de indeferimento "substitui" e toma o lugar do anterior acto ficcionado de indeferimento tácito, pode vir a ser julgada a extinção desta instância, por inutilidade superveniente da lide,

- mas tendo por fundamento o facto do "acto" de indeferimento tácito ter sido supervenientemente substituído por um acto de indeferimento expresso - objecto de impugnação judicial autónoma.

- E não tendo por base a inutilidade da apreciação da questão da violação do direito de audição prévia, como decidiu a douta Sentença recorrida.

§ Requereu que seja dado provimento ao presente recurso e conseqüentemente e, conseqüentemente, anulada a Sentença recorrida e substituindo-a por decisão judicial que julgue a Impugnação procedente, com a conseqüente anulação das liquidações em causa, ou, subsidiariamente, que julgue a extinção desta instância, por inutilidade superveniente da lide, mas tendo por fundamento a superveniência de acto expresso de indeferimento do pedido de revisão oficiosa.

§ O Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso dado que «(...) *E decorre da sentença que a inutilidade superveniente da lide resulta do facto de a impugnante e aqui Recorrente ter obtido satisfação integral do seu pedido no processo IMP 121/01/21, ou seja, a anulação das liquidações adicionais de IVA do ano de 1995 e respetivos juros compensatórios, e a indemnização pela prestação de garantia.*

§ *Não subsistindo dúvidas sobre esse facto, a partir do trânsito em julgado das decisões naquele outro processo, deixou a recorrente de ter qualquer interesse processual no prosseguimento da presente ação. E se dúvidas houvesse as mesmas ficam dissipadas com o pedido formulado pela Recorrente em sede de alegações de recurso e no qual se peticiona, para além da revogação da sentença, a anulação das liquidações. Ora, se os atos tributários em causa já foram anulados o que é que a Recorrente pretende anular?*

§ *Não tendo sido formulado qualquer outro pedido que decorresse da apreciação daquela questão, carece a Recorrente de interesse em agir. E foi com base na falta de interesse em agir que o tribunal "a quo" considerou verificada a inutilidade superveniente da lide e julgou extinta a instância e não com base na exceção de caso julgado, já que em relação aos efeitos deste o tribunal "a quo" apenas os restringiu às questões que haviam sido conhecidas na outra ação.*

§ *Por outro lado o pedido subsidiário efetuado pela Recorrente de julgar a extinção da instância, por inutilidade superveniente da lide, mas tendo por base a superveniência de ato expresso de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, não pode ser apreciado em sede deste recurso por ser questão nova, uma vez que não foi colocada ao tribunal "a quo" e este não a apreciou. E como é entendimento pacífico, os recursos destinam-se a apreciar os vícios assacados à decisão recorrida e não a apreciar questões que não tenham sido suscitadas junto do tribunal recorrido.*

§ *Afigura-se-nos, assim, que a decisão de julgar extinta a instância por inutilidade superveniente da lide é de confirmar, ainda que com uma fundamentação mais explícita, julgando-se improcedente o recurso.» .*

A Sentença recorrida não procedeu à fixação da matéria de facto provada, suportando a sua argumentação na análise da petição inicial

deste processo e do processo de impugnação que denomina IMP121/01/21 e das decisões judiciais neles produzidas, que se limitou a dar por reproduzidas.

Pela análise destes autos e alegações da recorrente podemos, contudo saber os factos atinentes a um e outro processo, pelo menos, no que sendo fundamento do recurso, indica que era divergente entre os dois processos quanto ao pedido e causa de pedir.

O presente processo de impugnação foi instaurado para reagir contra o acto de indeferimento tácito do pedido de revisão de revisão oficiosa apresentado em 10.02.2003, referente aos actos de liquidação adicional de IVA n.º 98017405, de 02.02.1998, relativo ao ano de 1995, no montante de Esc.

300.989.765\$00 (€ 1.501.330,62), e de liquidação de juros compensatório (IVA) n.º 98017404, de 02.02.1998, respeitante ao período de 9506, no montante de Esc. 105.222.723\$00 (€ 524.848,73).

Como se refere na sentença e a recorrente concorda nas suas alegações, «*ao indeferimento tácito do pedido revisão oficiosa em causa nestes autos sobreveio acto expresso de indeferimento desse mesmo pedido revisão.*

Com efeito, e por despacho superveniente, de 19.09.2005, do Exm^a Subdirector-Geral do IVA, tendo por base a Informação n.º 1783, de 15.09.2005, da DSIVA, foi expressamente indeferido o pedido de revisão oficiosa em causa nos presentes autos (cfr. doc. 1 junto às alegações de recurso apresentadas nestes

autos em 07.10.2011).

Assim, e ao indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, aqui impugnado, sobreveio o indeferimento expresso desse mesmo pedido de revisão oficiosa, o qual foi objecto de impugnação judicial, pendente na UO 3 deste TAF do Porto sob o processo de impugnação nº 45/06.6BEPRT (cfr. doc. 2 junto às alegações de recurso apresentadas nestes autos em 07.10.2011)» – art.ºs 64, 65, 66, e 67 das alegações.

Em causa quanto ao pedido de revisão oficiosa – do acto tácito e do acto expresso – este apresentado em 10.02.2003, estavam os actos de liquidação adicional de IVA n.º 98017405, de 02.02.1998, relativo ao ano de 1995, no montante de Esc. 300.989.765\$00 (€ 1.501.330,62), e de liquidação de juros compensatórios (IVA) n.º 98017404, de 02.02.1998, respeitante ao período de 9506, no montante de Esc. 105.222.723\$00 (€ 524.848,73). Relativamente aos mesmos actos de liquidação e contra a decisão proferida no processo de reclamação graciosa que apresentara, a aqui impugnante deduziu a impugnação judicial no processo nº IMP121/02/21.

«Na sentença proferida em 03/02/2007 por este tribunal, em primeira instância, foram apreciadas as questões da caducidade do direito de liquidar, da falta de fundamentação da liquidação dos juros compensatórios, do erro sobre os pressupostos de facto e de direito da liquidação de IVA e respectivos juros compensatórios e do direito a indemnização

pelos prejuízos sofridos com a prestação e manutenção de garantia bancária. Nesta sede, foram julgados improcedentes os dois primeiros fundamentos da impugnação e procedentes os dois últimos, tendo sido anuladas as liquidações impugnadas e declarado o direito de a impugnante ser indemnizada nos termos do artigo 53.º da LGT.

Mas a sentença recorrida ao indicar quais os pedidos formulados nestes autos que não foram contemplados no processo de impugnação IMP121/02/21 disse que:

«Em rigor, as causas não são absolutamente idênticas, pois resta ainda no âmbito dos presentes autos o pedido de anulação do acto tácito de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, bem como uma causa de pedir diferente das invocadas no âmbito do processo IMP121/01/21, consubstanciada na omissão do direito de audição prévia aos actos de liquidação em causa.

Se quanto à parte já referida se mostra claro ocorrer a excepção de caso julgado e, portanto, o erro nos pressupostos de facto e de direito já não poderá ser apreciado nos presentes autos, resta averiguar até que ponto a prossecução dos mesmos ainda tem alguma utilidade, consideradas as restantes questões suscitadas. Será, portanto, tal como suscitado pelo Ministério Público, a esse nível que nos debruçaremos no caso concreto.

Realmente, mostra-se impugnado acto tácito de indeferimento ao qual, em rigor, não vêm assacados quaisquer vícios próprios (que não a própria omissão de decisão).

Perscrutado o teor do pedido de revisão oficiosa, junto aos autos como documento n.º 1 que aqui se tem por integralmente reproduzido, verifica-se efectivamente a pretensão de revisão dos actos de liquidação aqui em crise, com fundamento em erro de facto e de direito imputável aos serviços da Administração Tributária. Ora, o tribunal já decidiu não se verificar tal erro no âmbito do processo IMP121/02/21.»

Assim, é claro que neste processo resta analisar:

- 1- o pedido de anulação do acto tácito de indeferimento do pedido de revisão oficiosa
- 2- omissão do direito de audição prévia aos actos de liquidação em causa.

Mas já não pode analisar-se o erro de facto e de direito imputável aos serviços da Administração Tributária por o tribunal já ter decidido não se verificar tal erro no âmbito do processo IMP121/02/21.»

E a sentença recorrida também acrescenta que: «O único fundamento que foi objecto de recurso prendeu-se com a questão de saber se a impugnante teria que proceder à restituição do montante de imposto que lhe foi reembolsado pela Administração Tributária, uma vez que na data em que tal reembolso foi efectuado apenas existia um contrato promessa - questão de fundo que também é colocada nos presentes autos, sendo, por isso, tal como no processo IMP121/02/21, assacado erro sobre os pressupostos de facto e de direito da liquidação de IVA e respectivos juros compensatórios.

O Supremo Tribunal Administrativo decidiu que a impugnante à data do reembolso ainda não possuía condições para receber o IVA, razão por que a sua manutenção geraria uma situação de benefício dum reembolso a que não tinha direito, pois só depois da celebração do contrato de locação a lei lhe permitia efectivar a dedução do imposto. A legalidade da liquidação impugnada aferiu-se à data da efectivação do reembolso do imposto e não à data da liquidação que apenas pretende corrigir uma situação desconforme com a lei aplicável. Nesta conformidade, após várias vicissitudes e recursos, inclusive para o Tribunal Constitucional, a questão ficou definitivamente decidida, pois transitada em julgado, favoravelmente à Fazenda Pública, já que foi concedido provimento ao recurso que havia interposto (cfr. todo o processado no âmbito do processo IMP121/02/21).»

Assim, pese embora nas suas alegações a recorrente diga que a sentença daquele processo de impugnação lhe foi favorável em 1.^a instância, esqueceu-se de referir que por decisão proferida pelo Supremo Tribunal Administrativo ficou definitivamente estabelecido que a recorrente teria que proceder à restituição do montante de imposto que lhe foi reembolsado pela Administração Tributária.

Este processo surge, então, como uma oportunidade de conseguir que suscitando a verificação de um vício do procedimento de liquidação, necessariamente anterior à liquidação – falta de audição antes da

liquidação – que veio a gerar um reembolso/ dedução de imposto sobre o valor acrescentado a favor da recorrente, que por decisão judicial já transitada em julgado - *IMP121/02/21* – foi já decidido ser indevido, tudo volte ao momento anterior à liquidação, e, quem sabe, se consigam argumentos para uma diversa, porventura oposta decisão judicial.

Invoca neste recurso a recorrente que *não se verifica a inutilidade superveniente da lide no que tange à preterição de formalidade legal essencial por omissão do direito de audição antes das liquidações.*

*(...) A circunstância do Tribunal, passado mais de uma década em relação à data das liquidações, ter vindo considerar que estas não padeciam dos concretos erros de facto ou de direito que lhes forma imputados naquele processo de impugnação nº *IMP121/01/21* não significa, necessariamente, que as liquidações não possam padecer de outros erros de facto o de direito.».*

Toda a questão surge de duas impugnações judiciais que pretendem atacar uma o acto de indeferimento de um pedido de revisão de um acto de liquidação com fundamento em erro imputável aos serviços, no caso destes autos, invocando um acto tácito de indeferimento e, na acção *IMP121/01/21*, o acto de liquidação que se pretendia rever. Entretanto também surgiu o acto expresso de indeferimento do mesmo pedido de revisão que foi impugnado autonomamente através do processo nº *45/06.6BEPRT*, que corre termos no mesmo tribunal.

Entende a recorrente que, como instaurou duas impugnações judiciais tem direito de ter duas decisões finais, até contraditórias, sobre o mesmo acto de liquidação.

Colocada assim a questão, é evidente que tal

não pode acontecer. Mas a recorrente vem esgrimir o seu direito de audição antes de serem elaborados os actos de liquidação, com a grandeza que o mesmo reveste como garantia dos contribuintes para tentar que, depois de tudo decidido e transitado no processo *IMP121/01/21* comecemos de novo a visitar esses actos de liquidação.

A possibilidade conferida por lei ao contribuinte de poder atacar contenciosamente o acto tácito de indeferimento de um qualquer pedido que haja colocado perante a administração é um mecanismo adjectivo que lhe permite reagir contra os actos omissivos da Administração Tributária ocorridos em violação do dever de decisão consagrado no art.º 56.º da Lei Geral Tributária. Isto é, tendo a Administração Tributária obrigação legal de decidir os pedidos que lhe são formulados pelos contribuintes, no prazo fixado pela lei, não ficam os contribuintes impedidos de fazer valer o seu direito contenciosamente se a Administração Tributária se mantiver a situação omissiva e incumpridora do dever legal. Mas tal mecanismo adjectivo não lhe confere mais direitos que aqueles de que dispõem os contribuintes de atacar contenciosamente os actos da Administração Tributária que lhes sejam desfavoráveis ou lesivos dos seus legítimos interesses. Assim, se atacaram o acto de indeferimento tácito sejam quais forem os fundamentos invocados e surgir entretanto um indeferimento expresso que, igual e autonomamente atacam contenciosamente, deixa de ter qualquer utilidade o

prosseguimento do processo de impugnação do acto tácito de indeferimento que era uma mera ficção legal e que perdeu toda a utilidade de protecção dos direitos do contribuinte quando formado o acto de expresso de indeferimento ele o atacou contenciosamente.

Do mesmo modo, se está pendente a impugnação judicial desse acto de liquidação, que uma sentença com transito em julgado vem a considerar válido e legal, não pode persistir a discussão sobre a mesma validade do acto de liquidação nessa impugnação do indeferimento tácito do pedido de revisão.

Se o contribuinte não invoca na impugnação do acto de liquidação todos os vícios do acto de liquidação, nomeadamente a preterição do seu direito de audição antes da liquidação, é uma opção sua porque uma livre escolha de apresentar ou não os vícios de que entende padecer o acto tributário, ou administrativo em matéria tributária. Nada na lei lhe permite que escolha quais os vícios que invoca numa ou noutra impugnação, sendo que, na última, não por ser a última, mas por ser a que se dirige contra o acto de liquidação, deverá reunir todos os fundamentos de invalidade do procedimento tributário. Da mesma forma que os contribuintes não podem propor duas impugnações dos actos de liquidação, cada uma com seus fundamentos e têm que apresentar numa acção todos os fundamentos, sob pena de não mais serem atendidos, também na circunstância de estar pendente um indeferimento de um pedido de revisão não podem deixar de invocar na impugnação do acto de liquidação todos os

fundamentos que pretendem ver apreciados, e relativos ao acto de liquidação.

Não acompanhamos, pois, a argumentação constante da sentença recorrida que a falta de audição do impugnante antes da liquidação se degradou em formalidade não essencial após a prolação da sentença, com transito em julgado no processo *IMP121/01/21*. A preterição do direito de audição a ter existido, foi abandonada pelo contribuinte como fundamento de invalidade do acto subsequente de liquidação ao não ser invocada neste último processo.

A instância extingue-se por inutilidade superveniente da lide, nos termos do art.º 277º al. e) do Código de Processo Civil, aqui subsidiariamente aplicável por força do disposto no art.º 2.º do Código de Processo e Procedimento Tributário, quando uma ocorrência processual torna a instância desnecessária. A instância tornou-se desnecessária pelo menos a partir do momento em que foi proferida decisão final com trânsito em julgado no processo *IMP121/01/21*, no que aos vícios do acto de liquidação diz respeito. Assim, ainda que assente em diversos fundamentos legais, impõe-se a confirmação da sentença recorrida.

Deliberação

Termos em que acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso e confirmar a decisão recorrida.

Custas pela recorrente.

(Processado e revisto com recurso a meios informáticos (art.º 131º n.º 5 do Código de Processo Civil, ex vi art.º 2º Código de Procedimento e Processo Tributário).

Lisboa, 15 de Novembro de 2017. – Ana Paula Lobo (relatora) –
Francisco Rothes – Ascensão Lopes.