

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

Processo: 01263/16
Data do Acórdão: 22-03-2018
Tribunal: 2 SECÇÃO
Relator: FRANCISCO ROTHES
Descritores: IMPOSTO MUNICIPAL SOBRE IMÓVEIS
BENEFÍCIOS FISCAIS
ERRO NA FORMA DE PROCESSO

Sumário:

I - Porque o erro na forma do processo – excepção dilatória que, nos casos em que a petição inicial não possa ser aproveitada para a forma de processo adequada, determinará a anulação de todo o processo e a absolvição do réu da instância [cfr. arts. 193.º, n.º 1, 278.º, n.º 1, alínea b), 576.º, n.º 2, e 577.º, alínea b), todos do CPC] – decorre do uso de um meio processual inadequado à pretensão de tutela jurídica formulada em juízo, deve aferir-se pelo pedido e não pela causa de pedir.

II - Quando o pedido formulado é de que seja anulada uma liquidação de imposto, não há como não considerar a impugnação judicial como meio processual próprio [cfr. art. 97.º, n.º 1, alínea a), do CPPT].

III - Questão diversa, mas que se situa no âmbito do mérito da causa e já não no âmbito das excepções dilatórias (que é onde se situa o erro na forma do processo), é a de saber se a procedência da impugnação judicial está condicionada pela prévia reacção contenciosa contra um acto antecedente.

IV - Só no caso dos benefícios fiscais dependentes de reconhecimento a impugnação do acto que recair sobre o pedido de reconhecimento é autónoma em relação à impugnação do acto de liquidação, não podendo a questão do direito ao benefício ser discutida no processo de impugnação.

V - No caso de benefícios fiscais automáticos nada impõe que a AT emita um acto a reconhecer ou a indeferir eventual pedido de reconhecimento do respectivo direito e, mesmo que a AT pratique tal acto, nada impõe ao contribuinte o ónus de atacar tal acto como meio de abrir a via contenciosa contra o acto de liquidação que venha a ser praticado com fundamento na não aceitação pela AT desse benefício; pelo contrário, o princípio da impugnação unitária (cfr. art. 54.º do CPPT) autoriza e impõe que a questão respeitante ao benefício automático seja suscitada contenciosamente no processo de impugnação judicial da liquidação que não atendeu ao mesmo.

Nº Convencional: JSTA000P23092
Nº do Documento: SA22018032201263
Data de Entrada: 10-11-2016
Recorrente: A....., SA
Recorrido 1: FAZENDA PÚBLICA
Votação: UNANIMIDADE
Aditamento:

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

Recurso jurisdicional da sentença proferida no processo de impugnação judicial com o n.º 1699/14.6BEPRT

1. RELATÓRIO

1.1 A sociedade denominada “A....., S.A.” (adiante Impugnante ou Recorrente) interpôs recurso para o Supremo Tribunal Administrativo da sentença por que o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, considerando verificada a nulidade por erro na forma do processo, insusceptível de sanção pela convalidação para o meio processual adequado, anulou todo o processado e absolveu a Administração Tributária e Aduaneira (AT) da instância, na impugnação judicial por aquela sociedade deduzida contra a liquidação de Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) respeitante ao ano de 2013 e a um prédio da sua propriedade.

1.2 Admitido o recurso, a Recorrente apresentou as alegações, que rematou com a formulação de conclusões do seguinte teor (Porque usamos o itálico nas transcrições, os excertos que estavam em itálico no original surgirão, aqui como adiante, em tipo normal.):

«i. Vem o presente recurso interposto da sentença proferida nos autos supra referenciados, pela qual o Tribunal a quo decidiu:

«Nestes termos há que concluir ter ocorrido erro na forma de processo e, não podendo os autos ser aproveitados para prosseguirem sob a forma de processo determinada na lei, neste caso a Acção Administrativa Especial, impõe-se a anulação de todo o processado, com a conseqüente absolvição da Fazenda Pública da instância, nos termos do disposto no art. 278.º n.º 1 b) do Código de Processo Civil.

Decisão

Nesta conformidade, na procedência da excepção de erro na forma processual, improcede a presente Impugnação Judicial absolvendo-se, em consequência, a Fazenda Pública da instância»;

que assentou no seguinte erróneo entendimento:

«Nos presentes autos o impugnante diz pretender a anulação do acto tributário impugnado, a liquidação de Imposto Municipal sobre Imóveis de 2013, com a conseqüente restituição clã quantia já paga, acrescida dos respectivos juros. Contudo, tal anulação dos actos tributários, depende da anulação do despacho pelo qual não se reconheceu a isenção de imposto, que decorre da aplicação do Estatuto dos Benefícios Fiscais. Visa-se, no fundo, o reconhecimento de um benefício fiscal, não uma anulação de uma liquidação, por esta enfermar de alguma

das ilegalidades fixadas na lei e que servem de fundamento a esta forma processual, a impugnação.

[...]

Em face do pedido formulado e conjugando-o com a causa de pedir, resulta que o Impugnante pretende atacar o acto pelo qual não foi reconhecida a isenção de que estes prédios beneficiam com os argumentos já especificados»
(sic)(sublinhado nosso).

ii. A citada decisão recorrida não pode manter-se por violar a Lei e a Constituição, além de decorrer de erro de julgamento.

É que:

iii. Não há qualquer dependência da anulação “do despacho pelo qual não se reconheceu a isenção de imposto, que decorre da aplicação do Estatuto dos Benefícios Fiscais”, pois que não há qualquer despacho que, por aplicação do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), devesse conhecer do reconhecimento ou não do benefício fiscal em causa – por respeitar, como se verá, de benefício fiscal de carácter automático com todas as consequências que daí advêm.

iv. Não foi sequer requerido qualquer reconhecimento de benefício fiscal que levasse a um despacho assim, e também não se visa qualquer reconhecimento de um benefício fiscal – pois que a verificação da sua aplicabilidade decorre directamente da lei, não sendo carecido de qualquer acto de reconhecimento – exactamente por se tratar de benefício fiscal automático.

v. O que se visa, efectivamente, é a anulação do acto de liquidação por este padecer de ilegalidade própria, correspondente a vício de errónea qualificação dos factos tributário e errónea aplicação da lei (erro de facto e de direito), que afecta directamente a liquidação impugnada (art. 99.º a) do CPPT).

vi. Está em causa impugnação judicial apresentada pela Impugnante de liquidação de IMI, quanto ao ano de 2013, relativamente ao prédio de que é proprietária, localizado na Rua de, n.ºs a, correspondente ao actual artigo da matriz urbana n.º 3398, constituído em propriedade horizontal, sendo integrado pelas fracções autónomas A, B, C, H e I, pertencente à União de Freguesias de Cedofeita, Santo Ildefonso, Sé, Miragaia, São Nicolau e Vitória (anterior artigo 271, posteriormente 926, ambos da extinta freguesia de São Nicolau) (cfr. doct. n.º 1 a 6 da petição inicial) e o identificado prédio está classificado como Monumento Nacional, sendo

parte integrante do denominado “Centro Histórico do Porto”(cfr. doct. n.º 7 a 11 da petição inicial), cujo conjunto foi classificado como Monumento Nacional em resultado da sua inscrição na Lista do Património Mundial da UNESCO em 1996, e cuja publicidade foi efectuada pelo Aviso n.º 15173/2010, de 23 de Julho de 2010, do Secretário de Estado da Cultura, publicado no D.R., 2.ª série, n.º 147, de 30 de Julho de 2010, o que foi atestado pela Direcção Regional de Cultura do Norte, pela emissão de certificação da classificação do identificado imóvel para efeito de benefícios fiscais (cfr. doct. n.º 7 a 11 da petição inicial).

vii. O referido prédio, por ser considerado Monumento Nacional, por integrado no “Centro Histórico do Porto”, está abrangido, como sustenta a Recorrente na petição de impugnação apresentada, pelo benefício fiscal de isenção de IMI previsto no art. 44.º, n.º 1, al. n), do EBF, na parte em que estabelece que estão isentos de IMI os prédios classificados como monumentos nacionais.

viii. Está em causa a isenção prevista no art. 44 n.º 1 n) do EBF que tem carácter de benefício fiscal automático, nos termos previstos no n.º 5 daquela norma:

«1- Estão isentos de imposto municipal sobre imóveis:

[...]

n) Os prédios classificados como monumentos nacionais e os prédios individualmente classificados como de interesse público ou de interesse municipal, nos termos da legislação aplicável.

[...]

5- A isenção a que se refere a alínea n) do n.º 1 é de carácter automático, operando mediante comunicação da classificação como monumentos nacionais ou da classificação individualizada como imóveis de interesse público ou de interesse municipal, a efectuar pelo Instituto de Gestão do Património Arquitectónico e Arqueológico, I.P. ou pelas câmaras municipais, vigorando enquanto os prédios estiverem classificados, mesmo que estes venham a ser transmitidos» (sic) (sublinhado e destaque nossos).

Por outro lado:

ix. Prevê o art. 5.º do EBF, no que respeita à distinção quanto à natureza dos benefícios fiscais, como automáticos ou dependentes de reconhecimento:

«1- Os benefícios fiscais são automáticos ou dependentes de reconhecimento; os primeiros resultam directa e imediatamente da lei, os segundos pressupõem um ou mais actos posteriores de reconhecimento.

2- O reconhecimento dos benefícios fiscais pode ter lugar por

acto administrativo ou por acordo entre a Administração e os interessados, tendo, em ambos os casos, efeito meramente declarativo, salvo quando a lei dispuser em contrário.
3- O procedimento de reconhecimento dos benefícios fiscais regula-se pelo disposto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário.» *(sic) (sublinhado e destaque nossos)*.

x. Não há, pois, dúvida de que se está perante, benefício fiscal de carácter automático, que, por isso, não depende de reconhecimento pela AT, pois que decorre directamente da lei – ope legis, portanto, que não é sequer necessária qualquer intervenção do contribuinte para que tal benefício produza os seus efeitos, cabendo [à] entidade administrativa, oficiosamente, ter tal benefício em consideração no momento da emissão da liquidação, abstendo-se de a emitir – pois que os pressupostos de verificação de tal benefício fiscal decorrem directamente da lei (e a factualidade subjacente foi-lhe dada a conhecer pela entidade administrativa competente para confirmar essa factualidade, o que esta deve fazer oficiosamente nos termos da lei), exactamente considerando o seu carácter de benefício automático.

xi. A Recorrente não requereu, sequer, que lhe fosse reconhecido qualquer benefício fiscal, pois que não carecia de reconhecimento, e, não sendo necessário qualquer requerimento de reconhecimento da isenção em causa, também o acto pelo qual a AT pretenda não reconhecer aquilo que não cabe na sua esfera ser reconhecido (e não foi sequer requerido), é de utilidade e validade jurídica inexistente – corresponde a acto nulo, portanto de nenhum efeito, por ser acto alheio às atribuições da pessoa colectiva em que se integra o autor daquele acto (art. 133.º n.º 2 b) do CPA correspondente ao actual art. 161.º n.º 1 b) do Novo CPA).

xii. Não apenas aquele acto não produz qualquer efeito, independentemente da declaração de nulidade, como esta é passível de ser conhecida em qualquer momento, nomeadamente pelo Tribunal (art. 134.º n.º 1 e 2 do CPA correspondentes aos actuais art. 162.º n.º 1 e 2 do Novo CPA).

xiii. Tal pretensão da AT de reconhecer ou não um benefício fiscal de carácter automático, isto é, cuja aplicação decorre directamente da lei, corresponde mesmo [a] acto praticado em violação do princípio de separação de poderes, com consagração constitucional, sempre a determinar a apontada nulidade (art. 2.º da CRP).

xiv. Nem o próprio contribuinte pode renunciar a um benefício

fiscal como o que está em causa nos autos, por ser automático, nos termos previstos no art. 14.º n.º 8 do EBF que dispõe que «É proibida a renúncia aos benefícios fiscais automáticos [...]» (sic) (sublinhado nosso), logo, também a AT não pode não reconhecer um benefício fiscal cuja eficácia e aplicação decorre directamente da lei.

xv. Como defende toda a nossa doutrina e jurisprudência, quando esteja em causa benefício fiscal de carácter automático, o acto de liquidação do imposto, a que o facto está sujeito mas isento em função da subsunção à norma que determina tal benefício de carácter automático, é ilegal e passível de ser atacado por impugnação apresentada contra aquela liquidação – até por aplicação do princípio de impugnação unitária (art. 54.º do CPPT).

xvi. É isso exactamente que se extrai da nossa Jurisprudência Superior, nomeadamente quando afirma:

«Na verdade, como se disse nesse acórdão, a isenção de que os recorrentes pretendem gozar é automática, isto é, não depende da formulação de um pedido do beneficiário e de um sequente acto da Administração a conceder-lha. Opera sem necessidade de tal intervenção verificados que sejam os pressupostos de que a lei a faz depender.

Recordem-se os termos da norma do artigo 46.º n.º 1 do Estatuto dos Benefícios Fiscais, na redacção em vigor ao tempo: “Ficam isentas de IRS as pessoas deslocadas no estrangeiro ao abrigo de acordos de cooperação, relativamente aos rendimentos auferidos no âmbito do respectivo acordo”. Como assim, basta ao contribuinte fazer a sua declaração de IRS apontando nela os rendimentos obtidos quando deslocado no estrangeiro ao abrigo de um acordo de cooperação, e auferidos no âmbito desse acordo, para que a Administração Fiscal deva, ao proceder à liquidação do imposto, atender àquela isenção.

Assim, se a isenção não for considerada, o que há a fazer é impugnar o acto de liquidação, ferido de ilegalidade, por desrespeitar aquela disposição legal, destarte a violando.

Resulta daqui que, requerendo o contribuinte a um órgão da Administração, outro que não aquele a quem cabe a direcção do procedimento que culmina com a liquidação, que lhe seja reconhecida a falada isenção, esse órgão não está, sequer, obrigado a pronunciar-se, uma vez que, como se disse, a isenção opera de forma automática, não dependendo de reconhecimento administrativo. (...)

Como assim, só no procedimento de liquidação, e não em qualquer outro, designadamente, no despoletado pelo recorrente através do requerimento que dirigiu ao Director-

Geral das Contribuições e Impostos, é que a Administração pode ter cometido a ilegalidade acusada pelo recorrente, ao não reconhecer que a sua situação cabe na previsão da norma do n.º 1 do artigo 46.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais. Foi nesse procedimento que se apurou a matéria necessária à definição da situação jurídica do recorrente, e aí mesmo se fez essa definição, liquidando o imposto sem atender à invocada isenção.

Por isso, era no âmbito e na sequência desse procedimento que o recorrente podia recorrer aos tribunais. E como vigora, entre nós, o princípio da impugnação unitária (cfr., hoje, expressamente, o artigo 54.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário), o acto a fazer sindicando judicialmente era o de liquidação» (sic Ac. de STA, de 09-07-2003, dado no proc. n.º 0781/03) (sublinhado e destaque nossos).

xvii. Daí que o citado acórdão tenha sido sumariado nos seguintes termos:

«III- O princípio da impugnação unitária impõe que a questão da isenção, quando automática, seja suscitada em juízo no processo de impugnação do acto tributário de liquidação aonde tal isenção deve ser atendida.» (sic Ac. de STA, de 09-07-2003, dado no proc. n.º 0781/03) (sublinhado e destaque nossos).

xviii. No mesmo sentido, por interpretação a contrario, de que estando em causa benefício fiscal automático não se verifica via contenciosa autónoma relativamente à impugnação do acto de liquidação, devendo tal matéria ser discutida no processo de impugnação da liquidação que não considere o benefício em causa, podem ver-se Ac. do STA, de 18-11-2015, proc. n.º 0459/14, Ac. STA de 15-12-2004, proc. 0211/04, Ac. TCAS de 21-02-2012, proc. n.º 04948/11, Ac. STA de 15-11-2000, proc. 025432, Ac. STA de 02-10-2002, recurso n.º 0528/02, entre outros.

xix. Aliás, como se viu, quando a AT, sem que lhe tenha sido requerido o que quer que seja, produz um acto que “indefere” o reconhecimento, pratica um acto para o que não lhe cabe competência nos termos da lei, nem a pessoa colectiva em que se insere tem atribuições que integrem a sua prática, pelo que o mesmo é nulo e assim, de nenhum efeito jurídico (arts. 133.º n.º 2 b) e 134.º n.º 1 e 2 do CPA correspondentes aos actuais arts. 161.º n.º 1 b) e 162.º n.º 1 e 2 do Novo CPA).

xx. Daí que sempre seria indevida, juridicamente, uma acção administrativa especial intentada contra o acto da AT que se pronuncie quanto à verificação ou não de um tal benefício automático, ou que se dirija a reconhecer ou não tal benefício – sem que isso lhe tenha sequer sido requerido –, como

pressuposto da discussão da liquidação que não considera tal benefício, na medida em que, sendo um acto inútil e nulo, não produz efeitos jurídicos na esfera do contribuinte seu destinatário (arts. 133.º n.º 2 b) e 134.º n.º 1 e 2 do CPA correspondentes aos actuais arts. 161.º n.º 1 b) e 162.º n.º 1 e 2 do Novo CPA).

xxi. A sentença recorrida, entendeu, em sentido oposto, como se viu, desconsiderando (mal) estar em causa benefício fiscal automático e, logo, que não depende de nenhum reconhecimento, do que decorre, como se viu, que, por isso, só na impugnação da liquidação que não considere o benefício fiscal é que pode conhecer-se de tal matéria, e, assim, é o próprio acto de liquidação que é ilegal por erro de facto e direito, pois que não é legítimo que tivesse sido emitido à luz do ordenamento jurídico em vigor, independentemente do que a AT entenda dizer antes ou depois da liquidação.

xxii. Andou mal o Tribunal a quo ao não considerar estar em causa um benefício fiscal que decorre directamente da lei (automático) e, portanto, opera ope legis, do que decorre que a liquidação padece, em si mesmo, em vício de ilegalidade que determina a sua anulabilidade por errónea qualificação dos factos e errónea aplicação da lei (art. 99.º a) do CPPT).

xxiii. A sentença recorrida violou o disposto nos artigos 54.º e 99.º a) do CPPT, 5.º, 14.º n.º 8, 44.º n.º 1 n), n.º 5 e n.º 6 do EBF, o que impõe a sua anulação ou, pelo menos, que seja revogada e, sempre, substituída por outra que conheça do mérito da impugnação apresentada.

SEM PRESCINDIR

xxiv. Mesmo que se entendesse que o acto da AT em causa era imediatamente lesivo dos direitos do contribuinte e/ou com eficácia externa – o que não se concede –, ainda assim, nem por isso a não reacção contra o mesmo poderia determinar a preclusão do direito de discutir a legalidade da liquidação impugnada com os fundamentos invocados, porque no que respeita a benefícios fiscais de carácter automático, a lei não prevê a possibilidade da impugnação autónoma de um acto administrativo que o não reconheça, e, menos ainda, de modo expresso que permitisse concluir que o não uso do meio de reacção contencioso contra um tal acto determinasse a preclusão desse direito. E preclusão do direito só ocorreria quando a lei previsse, expressamente, a impugnação autónoma de um acto assim – o que não ocorre no caso dos autos.

xxv. Como defende a nossa doutrina mais esclarecida «No

entanto, para além dos casos em que haja lei expressa prevendo a impugnabilidade de actos procedimentais, este art. 54.º do CPPT prevê também a impugnabilidade autónoma de actos imediatamente lesivos. A possibilidade de impugnação autónoma de actos imediatamente lesivos justifica-se não por uma opção legislativa sobre a conveniência dessa impugnação, mas sim por imposição constitucional, que garante aos interessados o direito de impugnarem contenciosamente quaisquer actos administrativos que lesem os seus direitos ou interesses legítimos (art. 268.º n.º 4, da CRP). Por isso, a previsão neste art. 54.º de afastamento do princípio de impugnação unitária nos casos de actos imediatamente lesivos deve ser entendida como uma faculdade atribuída ao interessado, que este pode ou não utilizar, não ficando precludido, se não o usar o direito de impugnar o acto final com fundamento em ilegalidades dos actos procedimentais, como prevê a parte final deste art. 54.º (em sintonia com o referido art. 51.º, n.º 3, do CPTA e também com o art. 66.º n.º 2, da LGT) *(sic Jorge Lopes de Sousa, “Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, 6.ª ed., 2011, pág. 469, anotação 3 ao art. 54.º do CPPT)*.

xxvi. «É esta a interpretação que, seguramente, está em consonância com o princípio constitucional da tutela judicial efectiva (art. 20.º, n.º 1, e 268.º, n.º 4, da CRP), que não se compagina com a preclusão de direitos de impugnação contenciosa sem uma previsão legislativa inequívoca. Pelo que parece materialmente inconstitucional uma interpretação do art. 54.º do CPPT com o sentido de impor a impugnação autónoma de actos procedimentais, nos casos em que o legislador não estabeleceu qualquer norma especial que permita concluir pela existência de uma específica intenção legislativa nesse sentido»

«Assim, em resumo: no âmbito do contencioso tributário, quando a lei prevê especialmente a impugnabilidade autónoma de um determinado acto inserido num procedimento tributário, deverá entender-se que se está perante um acto destacável, só impugnável autonomamente; quando a impugnabilidade autónoma resulte de uma norma de carácter geral (designadamente, as que prevêm a impugnabilidade de actos imediatamente lesivos ou com efeitos externos), a impugnação autónoma será facultativa, podendo o contribuinte invocar os vícios do acto procedimental na impugnação do acto final» *(sic Jorge Lopes de Sousa, “Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, 6.ª ed., 2011, pág. 469 e 470, anotação 3 ao art. 54.º do CPPT)*

xxvii. Assim, mesmo que se entendesse que o despacho da AT

que “indeferiu” o reconhecimento do benefício fiscal em causa teria eficácia externa e/ou fosse imediatamente lesivo dos interesses do contribuinte – o que não se concede – por corresponder a acto que a lei não prevê expressamente ser passível de impugnação autónoma por estar em causa benefício fiscal automático, sempre a decisão recorrida estaria ferida de vício na aplicação e interpretação da lei, nomeadamente o art. 54.º do CPPT, a implicar a sua anulação ou, pelo menos, a sua revogação, e sempre a sua substituição por outra que conheça do mérito da impugnação.

Sempre SEM PRESCINDIR

xxviii. O acto pelo qual a AT pretendeu indeferir aquilo que não lhe foi requerido (pois que a Recorrente não apresentou qualquer requerimento dirigido ao reconhecimento do benefício fiscal) diz apenas respeito à fracção B do prédio em causa, sendo certo que a impugnação ataca a liquidação de IMI, ano de 2013, de mais do que apenas a fracção B daquele prédio (a liquidação impugnada respeita ao IMI, ano de 2013, das fracções A, B, C, H e I).

xxix. Deste modo, ainda que colhesse a posição defendida pelo Tribunal a quo – o que não se admite possível – sempre a necessidade de prévia discussão do acto que “indeferiu” o reconhecimento do benefício fiscal por meio de acção administrativa intentada contra aquele, apenas poderia constituir fundamento de improcedência da impugnação no que àquela fracção B respeita e, nunca, quanto à liquidação de IMI na parte respeitante às restantes fracções em causa naquela liquidação impugnada, e, ao decidir como decidiu, o Tribunal a quo incorreu em erro de julgamento a implicar a anulação da decisão recorrida, ou, pelo menos, a sua revogação, e sempre a sua substituição por outra que conheça do mérito da impugnação pelo menos no que respeita às restantes fracções do prédio em causa na liquidação impugnada (A, C, H e I).

Sempre SEM PRESCINDIR

xxx. O Tribunal a quo não levou em consideração na decisão posta em crise que o despacho proferido pela AT que “indefere” o reconhecimento do benefício fiscal em causa quanto àquela fracção B não corresponde a acto que tenha tido por objecto qualquer requerimento do contribuinte – que nada requereu à AT quanto ao reconhecimento do mesmo, ciente de que não carecia de tal reconhecimento – do que decorre que tal acto corresponde a acto nulo, por falta de objecto (art. 133.º n.º 2 c) do CPA correspondente ao actual art. 161.º n.º 2 c) do Novo CPA) e, bem assim, aquele acto é nulo por falta absoluta de

competência para a sua prática, pois que a pessoa colectiva em que se insere o autor do mesmo não conter, nas suas atribuições, o reconhecimento de benefícios fiscais que não carecem de reconhecimento (art. 133.º n.º 2 b) do CPA correspondente ao actual art. 161.º n.º 2 b) do Novo CPA), além de, tal pretensão da AT corresponder mesmo acto praticado em violação do princípio de separação de poderes, com consagração constitucional, sempre a determinar a apontada nulidade (art. 2.º da CRP).

xxxi. Ora, assim sendo, sempre o Tribunal a quo teria incorrido em vício de erro de julgamento e erro na aplicação da lei, na medida em que, mesmo entendendo-se necessária a discussão judicial de tal acto – o que não se concede – sempre a convolação seria devida, por tempestiva, ao contrário do decidido, face à nulidade de tal acto, com o que violou a decisão recorrida o disposto nos art. 133.º n.º 2 c) e b) do CPA, correspondentes aos actuais arts. 161.º n.º 2 b) e c) do Novo CPA, e o art. 2.º da CRP, bem como o disposto no arts. 97.º, n.º 3 da LGT e 98.º, n.º 4 do CPPT.

xxxii. Em suma: a decisão recorrida violou o disposto nos arts. 54.º e 99.º a) do CPPT, os arts. 5.º, 14.º n.º 8, 44.º n.º 1 n), n.º 5 e 6 do EBF, os arts. 133.º, n.º 2, b) e c) e 134.º n.º 1 e 2 do CPA, correspondentes aos actuais 161.º n.º 2 b) e c), e 162.º n.º 1 e 2 do Novo CPA, bem como o art. 2.º da CRP, ou, pelo menos, incorre em erro de julgamento e/ou violação do disposto no art. 97.º, n.º 3 da LGT e 98.º, n.º 4 do CPPT.

Termos em que, julgando procedente o presente recurso e, conseqüentemente, determinada a anulação ou, pelo menos, a revogação da decisão recorrida, se fará cumprir a LEI e JUSTIÇA».

1.3 Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, foi dada vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que o recurso merece provimento, devendo a sentença ser revogada e os autos devolvidos à 1.ª instância a fim de aí prosseguirem para conhecimento do mérito, com a seguinte fundamentação:

«[...]

A nosso ver o recurso merece, manifestamente, provimento. É à face do pedido ou conjunto de pedidos formulado pelo interessado e não à causa de pedir que se afere a adequação das formas de processo especiais e, conseqüentemente, a existência de erro na forma de processo (Código de

Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, 6.ª edição 2011, II volume, página 88, Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa; Alberto dos Reis, Código de Processo Civil, anotado, volume II, Coimbra Editora, 3.ª edição, reimpressão, páginas 288/285; Rodrigues Bastos, Notas ao Código de Processo Civil, volume 1, 3.ª edição 1999, página 262; Antunes Varela, RLJ, ano 100.º, página 378).

É certo que a causa de pedir pode ser utilizada como elemento de interpretação do pedido quando existam dúvidas quanto a este (acórdão do STA, de 5 de Novembro de 2014, proferido no recurso n.º 01050, disponível no sítio da Internet www.dgsi.pt).

Todavia, a causa de pedir não tem a ver com a forma de processo utilizada pelo litigante mas sim com a procedência improcedência da acção, podendo haver lugar a rejeição liminar quando for manifesta a improcedência.

Como deflui da PI, a recorrente pede (fls. 21), expressamente, a anulação parcial da liquidação de IMI, do ano de 2013, na parte correspondente ao prédio identificado no intróito e a condenação da AT no pagamento do indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios.

Ora, tais pedidos, contrariamente ao decidido pela sentença recorrida, são, manifestamente, compatíveis com a impugnação judicial.

De facto, pedidos compatíveis com a impugnação judicial são, a anulação, declaração de nulidade ou inexistência jurídica de actos de liquidação de tributos, incluindo os actos de autoliquidação, de retenção na fonte e pagamento por conta (artigos 97.º/1/ a) do CPPT e 95.º/1/ a) da LGT); de actos de fixação da matéria tributável, quando não haja lugar a liquidação, nos casos em que haja prejuízos (artigos 97.º/1/ b) do CPPT e 95.º/1/ c) da LGT); actos de indeferimento total ou parcial de reclamações gratuitas de actos tributários (artigo 97.º/1/ c) e 95.º/1/ d) da LGT); actos administrativos que comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação, como os que apreciem recursos hierárquicos interpostos de decisões de indeferimento de reclamações gratuitas e os que recusem a revisão de actos tributários (artigos 97.º/1/ d) do CPPT e 95.º/1/ d) da LGT); actos que decidam agravamentos à colecta, por falta de fundamento razoável de reclamação ou recurso hierárquico (artigos 91.º/9/10 e 95.º/1/ e) da LGT e 77.º/3 e 97.º/1/ e) do CPP); de impugnação de actos de fixação de valores patrimoniais (artigos 134.º e 97.º/1 f) do CPPT e 95.º/1 b) da LGT); de impugnação de providências cautelares adoptadas pela Administração tributária (artigos 144.º e 97.º/1 g) do CPPT) e actos de impugnação de actos de apreensão (artigo 141.º do CPPT).

A causa de pedir já contende não com o eventual erro na forma de processo mas sim com o mérito da causa.

A recorrente invoca como causa de pedir a isenção automática do IMI, ao abrigo do disposto no artigo 44.º/1/ n) /5 do EBF. Como se trata de um benefício fiscal automático não precisa de ser previamente reconhecido por acto administrativo da AT, podendo e devendo a questão da isenção ser discutida em sede de impugnação do acto de liquidação do tributo (Neste sentido acórdão do STA, de 09/07/2013 -recurso 0781/03, disponível no sítio da Internet www.dgsi.pt).

Quando se trata de benefício dependente de prévio reconhecimento por parte da AT, o sujeito passivo deve syndicar autonomamente o acto de indeferimento do benefício, não podendo a questão da isenção ser, posteriormente, discutida em sede de impugnação judicial do acto de liquidação do respectivo tributo (Neste sentido acórdão do STA, de 18/11/2015 - recurso n.º 0459/14, disponível no sítio da Internet www.dgsi.pt).

Mas se o contribuinte, numa situação de benefícios fiscais dependentes de reconhecimento prévio por parte da AT, impugnar o acto de liquidação do tributo, pedindo a sua anulação e invocando como causa de pedir a referida isenção, sem que tenha impugnado autonomamente o indeferimento dessa isenção, tal não obsta, a nosso ver, a que o meio processual utilizado – a impugnação judicial – seja considerado o adequado, mas sim a que a impugnação possa obter provimento, uma vez que a questão da isenção se mostra consolidada na ordem jurídica.

A sentença recorrida, a nosso ver, merece evidente censura. O tribunal ad quem não pode conhecer, em substituição do tribunal recorrido do mérito da causa, atento o disposto nos artigos 679.º e 665.º do CPC ex vi do artigo 2.º e) do CPPT. Termos em que deve dar-se provimento ao recurso e revogar-se a sentença recorrida, baixando os autos à 1.ª instância para apreciação do mérito da causa, se a tal nada mais obstar».

1.5 Cumpre apreciar e decidir.

* * *

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

O Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto efectuou o julgamento da matéria de facto em ordem a conhecer «da questão suscitada», qual seja a do erro na forma do processo, nos seguintes termos:

«1. Por ofício de 28.10.2013, foi a Autora, A....., S. A.,

*notificada para, querendo exercer o seu direito de audição prévia, atendendo ao facto da entrada em vigor da lei 53-A/2006 de 29 de Dezembro, ora “(...) após a entrada em vigor daquele diploma (2007.01.01), foi introduzido um novo elemento literal no texto do mesmo preceito, a classificação individual do prédio, o qual, por configurar uma alteração dos pressupostos que permitiram o reconhecimento da isenção concedida, determina a cessação do benefício que vinha a usufruir, impondo a reposição da tributação e, consequentemente, a liquidação do imposto devido» – cf. *notificação constante de fls. 18 do Processo Administrativo apenso aos autos, documento para o qual se remete e cujo teor se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais;**

*2. Exercido que foi o direito de audição prévia, por ofício de 26.11.2013 foi a Impugnante notificada que “após análise aos documentos entregues, verifica-se não terem sido juntos elementos novos a provar que o/s prédio/s reúnem os pressupostos à isenção, pelo que se mantém o projecto de decisão comunicado, com a liquidação do Imposto Municipal sobre Imóveis dos anos de 2009 a 2012, do que será notificado do valor a pagar, bem como, dos meios de defesa ao dispor para, querendo, contestar” – cf. *notificação realizada pela Administração Tributária, Serviço de Finanças do Porto 5, constante de fls. 20 do Processo Administrativo apenso aos autos;**

3. Este foi notificado à Impugnante em 02.12.2013 – cf. data da assinatura do registo pela Impugnante, constante de fls. 21 do Processo Administrativo apenso aos autos;

4. A liquidação de imposto foi emitida a 05.03.2014 e remetida à Impugnante, com data limite de pagamento voluntário em 31.04.2014 – cf. liquidação de fls. 44 e dos autos, numeração referente ao processo físico, documento 1 da Petição Inicial;

5. Em 22.07.2014 veio remetida a este Tribunal Administrativo e Fiscal a presente Impugnação judicial – cf. data constante no e-mail de remessa a este Tribunal Administrativo e Fiscal da Petição Inicial a fls. 4 dos autos, numeração referente ao processo físico.

A convicção do Tribunal estudou-se na análise dos documentos que se encontram juntos aos autos, pela credibilidade que encerram bem como pelo facto de terem sido aceites pelas partes».

2.2 DE FACTO E DE DIREITO

2.2.1 AS QUESTÕES A APRECIAR E DECIDIR

Com referência ao ano de 2013 e às fracções autónomas pertencentes à Impugnante de um prédio classificado como monumento nacional, sito no denominado “centro histórico do Porto” do Porto, a AT liquidou IMI, por, de acordo com a notificação previamente enviada à ora Recorrida relativamente a uma das fracções, considerar que a isenção de imposto de que beneficiava cessou com as alterações introduzidas no Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, que provou o Orçamento do Estado para 2007.

A ora Recorrida impugnou judicialmente essa liquidação, porque entendeu que as referidas alterações legislativas não fizeram cessar o seu direito à isenção de IMI, que resulta do facto de o prédio estar classificado como monumento nacional. O Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto entendeu, em síntese e no que ora releva, que se verifica a nulidade por erro na forma do processo, como invocado pelo Representante da Fazenda Pública, sendo que a forma processual própria seria a acção administrativa especial. Isto, em síntese e se bem alcançamos o sentido da decisão, porque entendeu que «*o Impugnante diz pretender a anulação do acto tributário impugnado, a liquidação de Imposto Municipal sobre Imóveis de 2013, com a consequente restituição da quantia já paga, acrescida dos respectivos juros.//Contudo, tal anulação dos actos tributários depende da anulação do despacho pelo qual não se reconheceu a isenção do imposto, que decorre da aplicação do Estatuto dos Benefícios Fiscais. Visa-se, no fundo, o reconhecimento de um benefício fiscal, não uma anulação de uma liquidação, por esta enfermar de alguma das ilegalidades fixadas na lei e que servem de fundamento a esta forma processual, a impugnação*».

Depois, entendendo que não podia proceder à convolação para a forma processual adequada, por à data em que deu entrada a petição inicial estar já ultrapassado o prazo para deduzir a acção administrativa especial, considerou que se impunha a anulação de todo o processado, com a consequente absolvição da Fazenda Pública da instância e decidiu: «*na procedência da excepção do erro na forma processual, improcede a presente Impugnação Judicial absolvendo-se, em consequência, a Fazenda Pública da instância*».

A Impugnante insurge-se contra essa decisão; para além do mais, por considerar que não se verifica o erro na forma do processo e que a impugnação judicial é o meio processual para atacar contenciosamente a liquidação, mas também porque entende que o benefício fiscal em causa – isenção de IMI prevista na alínea n) do n.º 1 do art. 44.º do EBF – é um

benefício automático e, por isso, não dependente de reconhecimento algum, motivo por que também nunca poderia impor-se a prévia impugnação judicial de um putativo acto de não reconhecimento do benefício – que entende ser nulo – para abrir a via contenciosa contra a liquidação do IMI efectuada por a AT ter considerado que não estavam verificados os pressupostos da isenção do imposto.

Vejamos, pois, se o Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto fez correcto julgamento dessas duas questões.

2.2.2 DO ERRO NA FORMA DO PROCESSO

Como a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto bem salientou, a ocorrência do erro na forma do processo afere-se pelo pedido formulado pelo autor.

Na verdade, o erro na forma do processo – excepção dilatória que determinará a anulação de todo o processo e a absolvição do réu da instância, nos casos em que a petição inicial não possa ser aproveitada para a forma de processo adequada [cfr. arts. 193.º, n.º 1, 278.º, n.º 1, alínea b), 576.º, n.º 2, e 577.º, alínea b), do Código de Processo Civil (CPC)] – decorre do uso de um meio processual inadequado à pretensão de tutela jurídica formulada em juízo e deve aferir-se pela adequação do meio processual utilizado ao fim por ele visado: se o pedido formulado pelo autor não se ajusta à finalidade abstractamente figurada pela lei para essa forma processual ocorre o erro na forma do processo.

No caso, porque o pedido formulado na petição inicial pela ora Recorrente foi de anulação da liquidação de IMI, não há dúvida de que o meio processual escolhido – a impugnação judicial – é o adequado [cfr. art. 97.º, n.º 1, alínea a), do CPPT].

É certo que a Juíza do Tribunal *a quo* parece ter entendido que, afinal, o que a Impugnante pretendia era, não a anulação da liquidação de IMI, mas o reconhecimento de um benefício fiscal, *rectius*, atacar judicialmente o acto que não reconheceu esse benefício. Isto porque considerou que a anulação da liquidação impugnada «*depende da anulação do despacho pelo qual não se reconheceu a isenção de imposto, que decorre da aplicação do Estatuto dos Benefícios Fiscais*», motivo por que, na interpretação que fez do pedido – «*[v]isa-se, no fundo, o reconhecimento de um benefício fiscal, não uma anulação de uma liquidação, por esta enfermar de alguma das ilegalidades fixadas na lei e que servem de fundamento a esta forma processual, a impugnação*» –, concluiu: «*Em face do pedido formulado e conjugando-o com a causa de pedir, resulta que o Impugnante pretende atacar o acto pelo qual não foi reconhecida a isenção de que estes prédios beneficiam com os argumentos já especificados*».

Salvo o devido respeito, embora tenha formulado correctamente a doutrina relativa ao erro na forma do processo, a sentença incorreu numa confusão entre essa questão – que respeita à adequação do meio processual utilizado ao fim visado pelo autor, de acordo com o pedido formulado – com a questão de saber se os fundamentos invocados são susceptíveis de viabilizar a pretensão formulada, questão esta que contende com o êxito (procedência) ou o fracasso da acção (Neste sentido, entre outros, os seguintes acórdãos da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- de 28 de Março de 2012, proferido no processo com o n.º 1145/11, disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/4ee18297540be732802579df0033cd10>;

- de 18 de Junho de 2014, proferido no processo n.º 1549/13, disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/80c2d813e2115b2980257d01004c1a09>;

- de 17 de Junho de 2015, proferido no processo n.º 343/14, disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/16026a8244cc743380257e6f005359d1>;

- de 16 de Dezembro de 2015, proferido no processo n.º 1508/14, disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/3ae0c6a1a8e08d4380257f32004f8db4>).

É certo que, como bem salientou o Procurador-Geral Adjunto, este Supremo Tribunal Administrativo, em ordem a respeitar os princípios da tutela jurisdicional efectiva e do *pro actione*, tem vindo a adoptar uma posição de grande flexibilidade na interpretação do pedido quando, em face das concretas causas de pedir invocadas, se possa intuir – ainda que com recurso à figura do pedido implícito – qual a verdadeira pretensão de tutela jurídica. Mas isso não autoriza que no método para aferir da verificação do erro na forma do processo se substitua o pedido, enquanto elemento determinante para apurar se é adequado o meio processual adoptado, pela causa de pedir (Neste sentido, os seguintes acórdãos da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- de 28 de Maio de 2014, proferido no processo n.º 1086/13, disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/1db08870f2199f4680257cec005730b7>;

- de 5 de Novembro de 2014, proferido no processo n.º 1015/14, disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/98a0a9892a46422480257d8d004c0584>); Assim, porque no caso não subsistem dúvidas quanto ao pedido (e, a nosso ver, nem sequer quanto à adequação da causa de pedir em que o mesmo é suportado), não deveria o Tribunal *a quo* ter decidido,

como decidiu, pela verificação do erro na forma do processo. A sentença não poderá manter-se com essa fundamentação. Questão diversa, mas que já não se situa no âmbito das excepções dilatórias, que é onde se situa o erro na forma do processo, mas no âmbito do mérito da causa, é a de saber se a procedência da impugnação judicial está condicionada pela prévia reacção contenciosa contra um acto antecedente; concretizando, a de saber se, como sustentou a decisão recorrida, a anulação da liquidação impugnada «*depende da anulação do despacho pelo qual não se reconheceu a isenção de imposto*».

Dela trataremos de seguida.

2.2.3 DA NATUREZA DO BENEFÍCIO FISCAL E DO MODO DE IMPUGNAR A NÃO CONSIDERAÇÃO DO MESMO PELA AT

A sentença recorrida tem implícito o entendimento de que o benefício fiscal em causa – a isenção de IMI prevista na alínea n) do n.º 1 do art. 44.º do EBF – é um benefício dependente de reconhecimento. É o que decorre das suas afirmações, de que deveria a Impugnante ter reagido contra o «*acto pelo qual não se reconheceu*» aquele benefício e de que, apesar de ter ponderado a convolação da presente impugnação judicial em acção administrativa, quando a petição inicial foi apresentada estava já ultrapassado o prazo para o efeito, um vez que tinham decorrido mais de três meses desde a data em que a Impugnante «*foi notificada do despacho que revogou a atribuição do benefício de isenção do Imposto Municipal sobre Imóveis*».

Na verdade, só no caso dos benefícios fiscais dependentes de reconhecimento a impugnação do acto que recair sobre o pedido de reconhecimento é autónoma em relação à impugnação do acto de liquidação, não podendo a questão do direito ao benefício ser discutida no processo de impugnação, como procuraremos demonstrar.

Dispõe o art. 5.º do EBF:

«1. Os benefícios fiscais são automáticos ou dependentes de reconhecimento; os primeiros resultam directa e imediatamente da lei; os segundos pressupõem um ou mais actos posteriores de reconhecimento.

2. O reconhecimento dos benefícios fiscais pode ter lugar por acto administrativo ou por acordo entre a Administração e os interessados, tendo, em ambos os casos, efeito meramente declarativo, salvo quando a lei dispuser o contrário.

3. O processo de reconhecimento dos benefícios fiscais regula-se pelo disposto na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário».

Ou seja, este artigo distingue os benefícios fiscais automáticos dos que estão dependentes de reconhecimento pela AT: «*Os primeiros, como a sua designação inculca, derivam directamente da lei e operam ope legis, pela simples verificação dos seus pressupostos. [...] Os segundos pressupõem actos de reconhecimento pela Administração Fiscal, de eficácia declarativa ou constitutiva e, em certos casos, carecem de requerimento por parte dos interessados, nuns casos previamente, noutras posteriormente à verificação do facto tributável*» (Cfr. F. PINTO FERNANDES e C. CARDOSO DOS SANTOS, *Estatuto dos Benefícios Fiscais Anotado e Comentado*, 2.^a edição, comentário 1.1 ao art. 4.^o, págs. 70/71.

No mesmo sentido, NUNO SÁ GOMES, *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais*, Ciência e Técnica Fiscal, n.^o 359, págs. 136-138.

Ainda no mesmo sentido, JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, Áreas Editora, 6.^a edição, I volume, anotação 2 ao art. 65.^o, págs. 595/596.).

O benefício em causa – isenção de IMI prevista na alínea n) do n.^o 1 do art. 44.^o do EBF para os prédios «*classificados como monumentos nacionais e os prédios individualmente classificados como de interesse público ou de interesse municipal, nos termos da legislação aplicável*» – é um benefício automático, como resulta expressamente do disposto no n.^o 5 do referido art. 44.^o, que dispõe: «*A isenção a que se refere a alínea n) do n.^o 1 é de carácter automático, operando mediante comunicação da classificação como monumentos nacionais ou da classificação individualizada como imóveis de interesse público ou de interesse municipal, a efectuar pelo Instituto de Gestão do Património Arquitectónico e Arqueológico, I. P., ou pelas câmaras municipais, vigorando enquanto os prédios estiverem classificados, mesmo que estes venham a ser transmitidos*».

Assim, o respectivo desagravamento fiscal não depende de acto algum da AT, mas está estabelecido directamente na lei, nascendo o direito subjectivo à isenção da simples verificação histórica dos respectivos pressupostos.

Nada impõe, pois, que a AT emita, oficiosamente ou a requerimento do interessado, um acto a reconhecer ou a indeferir o respectivo direito ao benefício fiscal e, mesmo que a AT pratique tal acto, nada impõe ao contribuinte o ónus de o atacar como meio de abrir a via contenciosa contra o acto de liquidação que venha a ser praticado com fundamento na não aceitação pela AT desse benefício; pelo contrário, o princípio da impugnação unitária (cfr. art. 54.^o do CPPT) autoriza e impõe que a questão respeitante à isenção seja suscitada contenciosamente no processo de impugnação judicial da liquidação que não atendeu ao benefício (Neste sentido, directamente ou *a contrario sensu*, os seguintes acórdãos da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- de 15 de Novembro de 2000, proferido no processo n.º 25432, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 31 de Janeiro de 2003 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2000/32242.pdf>), págs. 4210 a 4213, com sumário disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/abd037ce55de0489802569fb003fd5a2>;
- de 9 de Julho de 2003, proferido no processo n.º 781/13, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/cc9bd0b68887232480256d67003324ba>;
- de 15 de Dezembro de 2004, proferido no processo n.º 211/04, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/d6d396f14865d1ed80256f7f0044a658>;
- de 18 de Novembro de 2015, proferido no processo n.º 459/14, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/062ca6b1840e1e0380257f060040c9d4>;
- de 13 de Setembro de 2017, proferido no processo n.º 1126/16, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/778376f170d45f83802581a1004b9aad>).

Ou seja, não só não se verifica o erro na forma do processo, como também não é o facto de não ter havido reacção por parte da ora Recorrente contra o “putativo acto” de indeferimento que impedirá o Tribunal *a quo* de apreciar o mérito da pretensão formulada pela ora Recorrente. A legalidade da liquidação, a apreciar à luz da existência ou não do benefício previsto na alínea n) do n.º 1 do art. 44.º do EBF pode e deve ser apreciada em sede da impugnação judicial daquele acto.

Assim, o recurso será provido e os autos regressarão ao Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, a fim de aí – depois de estabelecida a factualidade pertinente (O Tribunal *a quo* apenas estabeleceu a factualidade que entendeu pertinente à decisão da excepção.) – se conhecer do mérito da pretensão aduzida, se a tal nada mais obstar.

2.2.4 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - Porque o erro na forma do processo – excepção dilatória que, nos casos em que a petição inicial não possa ser aproveitada para a forma de processo adequada, determinará a anulação de todo o processo e a absolvição do réu da instância [cfr. arts. 193.º, n.º 1, 278.º, n.º 1, alínea b), 576.º, n.º 2, e 577.º, alínea b), todos do CPC] – decorre do uso de um meio processual inadequado à pretensão de tutela jurídica formulada em juízo, deve aferir-se pelo pedido e não pela causa de pedir.

II - Quando o pedido formulado é de que seja anulada uma liquidação de imposto, não há como não considerar a impugnação judicial como meio processual próprio [cfr. art. 97.º, n.º 1, alínea a), do CPPT].

III - Questão diversa, mas que se situa no âmbito do mérito da causa e já não no âmbito das excepções dilatórias (que é onde se situa o erro na forma do processo), é a de saber se a procedência da impugnação judicial está condicionada pela prévia reacção contenciosa contra um acto antecedente.

IV - Só no caso dos benefícios fiscais dependentes de reconhecimento a impugnação do acto que recair sobre o pedido de reconhecimento é autónoma em relação à impugnação do acto de liquidação, não podendo a questão do direito ao benefício ser discutida no processo de impugnação.

V - No caso de benefícios fiscais automáticos nada impõe que a AT emita um acto a reconhecer ou a indeferir eventual pedido de reconhecimento do respectivo direito e, mesmo que a AT pratique tal acto, nada impõe ao contribuinte o ónus de atacar tal acto como meio de abrir a via contenciosa contra o acto de liquidação que venha a ser praticado com fundamento na não aceitação pela AT desse benefício; pelo contrário, o princípio da impugnação unitária (cfr. art. 54.º do CPPT) autoriza e impõe que a questão respeitante ao benefício automático seja suscitada contenciosamente no processo de impugnação judicial da liquidação que não atendeu ao mesmo.

* * *

3. DECISÃO

Em face do exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, em conceder provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida e determinar a baixa dos autos à 1.^a instância, a fim de aí prosseguirem para apreciação do mérito da causa, se a tal nada mais obstar.

Custas pela Recorrida.

*

Lisboa, 22 de Março de 2018. – Francisco Rothes (relator) –
Aragão Seia – Dulce Neto.

