

UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA
FACULDADE DE DIREITO - ESCOLA DE LISBOA

O RECURSO EXCEPCIONAL DE REVISTA NO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO

MESTRADO EM DIREITO FISCAL | RITA PEREIRA JARDIM
SOB ORIENTAÇÃO DA DR.ª SERENA CABRITA NETO



UNIVERSIDADE
CATÓLICA
PORTUGUESA

LISBOA, MAIO DE 2017

Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa

O Recurso Excepcional de Revista no Contencioso Tributário

Rita Pereira Jardim

No âmbito do Mestrado de Direito Fiscal

Sob orientação da Dra. Serena Cabrita Neto

Data de entrega: maio de 2017

ÍNDICE

Modo de citar.....	2
Abreviaturas.....	3
Introdução	5
Questão Prévia - O recurso de revista no ordenamento jurídico português	7
Capítulo I – Regime geral de recursos no contencioso tributário	11
1. Em geral	11
2. Duplo grau de jurisdição	13
3. Regimes.....	16
3.1. Recursos jurisdicionais regulados pelo CPPT	16
3.2. Recursos jurisdicionais regulados pelo CPTA.....	18
CAPÍTULO II – Recurso excepcional de revista no CPTA	21
4. Objeto	21
5. Fundamentos do recurso	22
6. Pressupostos e Efeitos	26
6.1. Legitimidade	26
6.2. Prazos e Competência.....	27
6.3. Efeitos da interposição do recurso	28
6.4. Efeitos da decisão proferida pelo STA	28
7. Tramitação	29
8. Constitucionalidade da indeterminabilidade de acesso	31
CAPÍTULO III- O recurso de revista no contencioso tributário	33
9. Da aplicabilidade do artigo 150.º do CPTA	33
10. Da admissibilidade e alcance do recurso de revista no contencioso tributário – análise crítica.....	39
10.1 Evolução Jurisprudencial	45
11. Regime jurídico do recurso excepcional de revista: Pressupostos, Efeitos e Tramitação	49
Conclusão.....	52
Bibliografia	54

Modo de citar

1. As monografias são citadas em nota de rodapé, por referência ao nome do autor, ano, título e página. No texto, a partir da primeira citação, é feita referência a autor, ano, título (apenas se for referida mais do que uma obra no mesmo ano) e página.
2. Os artigos ou partes do livro são citados em nota de rodapé, por referência a autor, ano, título do artigo ou parte de livro e página. No texto, a partir da primeira citação é feita referência ao autor, ano, título do artigo ou parte do livro (apenas se for referida mais do que uma obra no mesmo ano) e página.
3. Na bibliografia, as obras encontram-se elencadas por ordem alfabética do último apelido do autor e, existindo várias obras do mesmo autor, pela data de publicação, da mais antiga para a mais recente. Havendo mais do que um autor, é respeitada a ordem pela qual aparecem referenciados na obra.
4. A jurisprudência é citada em nota de rodapé, por referência a tribunal, data, número de processo e fonte onde foi consultada. A partir da primeira citação, é apenas feita referência a tribunal, data e número de processo.

Abreviaturas

Ac.	Acórdão
Art.º	Artigo
CCA	Código da Contribuição Autárquica
CDT	Convenção Para Evitar a Dupla Tributação
Cfr.	Conferir
CIMI	Código do Imposto Municipal sobre Imóveis
CPC	Código de Processo Civil
CPPT	Código de Procedimento e de Processo Tributário
CPTA	Código de Processo nos Tribunais Administrativos
CRP	Constituição da República Portuguesa
EBF	Estatuto dos Benefícios Fiscais
ETAF	Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais
EUA	Estados Unidos da América
IMI	Imposto Municipal sobre Imóveis
IRC	Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
LGT	Lei Geral Tributária
LPTA	Lei de Processo nos Tribunais Administrativos
MP	Ministério Público
N.º	Número
N.ºs	Números
P.	Página
PIDCP	Pacto Internacional dos Direitos Cíveis e Políticos
PP.	Páginas

Rec.	Recurso
Ss.	Seguintes
STA	Supremo Tribunal Administrativo
STJ	Supremo Tribunal de Justiça
TC	Tribunal Constitucional
TCA	Tribunal Central Administrativo

Palavras-chave: recursos jurisdicionais; recursos jurisdicionais no CPPT; recurso excepcional de revista; artigo 150.º do CPTA; jurisprudência; STA; relevância jurídica de importância fundamental; relevância social de importância fundamental; melhor aplicação do direito; fundamentos; admissibilidade; contencioso tributário.

Introdução

Na presente dissertação propomo-nos analisar o regime do recurso excepcional de revista, previsto no CPTA, discutindo a admissibilidade da sua aplicação no contencioso tributário.

De facto, não decorre explicitamente do regime dos recursos previsto no CPPT a possibilidade de, no âmbito de processos tributários, se interpor recurso excepcional de revista.

Perante esta omissão legislativa, muito se tem discutido ao longo dos anos sobre esta questão.

Todavia, apesar de anteriormente a maioria da doutrina e jurisprudência terem defendido a inadmissibilidade de aplicação do regime do recurso de revista no contencioso tributário, atualmente, esta questão foi pacificamente resolvida, tendo-se consolidado no sentido da sua admissão.

Deste modo, em face da realidade subjacente ao contencioso tributário, pretendemos demonstrar o nosso ponto de vista sobre este tema, atendendo aos argumentos antagónicos apresentados, no que concerne a esta temática, merecendo a mudança radical de posição seguida pela doutrina e jurisprudência acerca da admissibilidade de aplicação do recurso de revista no contencioso tributário, várias considerações.

A escolha do tema baseou-se, assim, sobretudo na enorme importância prática que esta questão assume no âmbito do contencioso tributário, pois traduz a criação de uma segunda instância de recurso em casos naturalmente afastados desta possibilidade, o que, em certa medida, contraria a tendência processual noutros ramos do Direito.

Com efeito, atualmente, em todos os ramos do Direito, apesar de existir o acesso a um duplo grau de recurso, sem prejuízo das evidentes diferenças de regime, a verdade é que se tem caminhado para a introdução de restrições no seu acesso¹. Assim, a

¹ Neste sentido, alterações ocorridas no processo civil com a introdução da dupla conforme na Reforma de 2007.

pergunta impõe-se: **deverá o recurso excepcional de revista previsto no CPTA aplicar-se subsidiariamente aos processos regulados pelo CPPT?**

Este é o problema central do nosso estudo e ao qual nos propomos dar uma resposta consciente e fundamentada quanto à admissibilidade e aos motivos que determinam a sua aplicação no contencioso tributário.

Deste modo, primeiramente analisaremos o regime da revista excepcional de revista no contencioso administrativo, contanto que o mesmo tenha sido aplicado aos processos tributários.

De seguida, passaremos a uma análise do regime de recursos no âmbito do CPPT, com o objetivo de compreender se, efetivamente, faz sentido falar-se numa omissão no sistema dos recursos jurisdicionais.

Subsequentemente, desenvolveremos o regime do recurso de revista no CPPT, na medida em que, apesar da aplicação no contencioso tributário do regime do recurso de revista previsto no CPTA, a verdade é que esta aplicação carece das necessárias adaptações, tendo em conta as especificidades dos processos em causa.

Por fim, concluiremos com uma análise crítica sobre o alcance e a admissibilidade do recurso de revista no contencioso tributário, incluindo uma análise jurisprudencial sobre o tema.

Questão Prévia - O recurso de revista no ordenamento jurídico português

O recurso de revista está previsto tanto na lei processual civil, como na lei processual administrativa. Sendo ambos qualificados como “revistas”, os fundamentos do recurso e os poderes de cognição previstos no CPTA são em tudo similares aos consagrados no CPC. No entanto, o modo como estão regulados diverge, sobretudo no que respeita aos pressupostos de que depende a sua admissibilidade.

Consideramos que a referência ao regime do recurso de revista no processo civil se revela, desde logo, necessária, tendo em conta a sua aplicação subsidiária² no contencioso administrativo, com as devidas adaptações.

Em ambos os ramos do direito, o recurso de revista desdobra-se em duas modalidades: o recurso de revista propriamente dito (normal ou dito “excepcional”) e o recurso de revista *per saltum*. Neste estudo, desenvolveremos apenas o primeiro tipo de recurso, mas impõe-se tecer breves considerações sobre alguns aspetos de regime do recurso de revista *per saltum*.

Com efeito, a regra geral no ordenamento jurídico português é a de interposição de recurso para o tribunal hierárquico imediatamente superior. Contudo, o recurso de revista *per saltum*, previsto no artigo 151.º do CPTA, e no artigo 678.º do CPC, constitui uma exceção à regra.

De facto, tal como o nome indica, o recurso de revista *per saltum* permite a recorribilidade direta de decisões de mérito, proferidas em 1.ª instância, para o Supremo Tribunal, sempre que sejam suscitadas apenas questões de Direito.

No que concerne aos requisitos de interposição desta modalidade de recurso, estes divergem. No processo civil, de acordo com o artigo 678.º, n.º 1, do CPC, é necessário o preenchimento dos seguintes requisitos: (i) que o valor da causa seja superior à alçada da Relação, (ii) que o valor da sucumbência seja superior a metade da alçada da Relação e (iii) que não haja agravos retidos. Contrariamente, de acordo com o regime previsto no

² Estabelecida nos termos dos artigos 1.º e 140.º do CPTA.

artigo 151.º do CPTA, são requisitos da interposição de recurso *per saltum* no contencioso administrativo: (i) que o valor da causa seja superior a 500.000 (euros) ou de valor indeterminado, (ii) e que a decisão objeto de recurso não verse sobre questões de funcionalismo público ou de segurança social.

Com efeito, o recurso de revista *per saltum* diverge substancialmente do recurso de revista propriamente dito, apesar de ambos se caracterizarem pela sua excepcionalidade. Se por um lado o recurso de revista *per saltum* permite que se recorra diretamente para o Supremo Tribunal (o que à partida estaria vedado), por sua vez o recurso de revista propriamente dito abre portas a um duplo grau de recurso, sendo uma exceção ao princípio do duplo grau de jurisdição, que é a regra em sede de contencioso tributário.

Ora, é nesta última modalidade de recurso que se centrará o nosso estudo, sendo necessário, para uma melhor compreensão da problemática no contencioso tributário, fazer algumas considerações sobre este mecanismo no âmbito do direito civil e administrativo.

Como já referimos, o CPC distingue duas modalidades de revista: a revista “normal” (prevista no artigo 671.º do CPC) e a revista “excepcional” (prevista no artigo 672.º do CPC)³.

O recurso de revista dito “normal” permite a recorribilidade de decisões finais proferidas pelos Tribunais da Relação que divirjam diretamente do teor das decisões recorridas de primeira instância. Com efeito, para que este tipo de recurso seja admissível é necessário que se encontrem preenchidas as condições de recorribilidade previstas no artigo 629.º do CPC. Ora, resulta do disposto no artigo 671.º, n.º 1, do CPC, a possibilidade de interposição de recurso de revista do acórdão da Relação, proferido em sede de recurso da 1.ª instância, que conheça do mérito da causa, ou que ponha termo ao processo, salvo se houver dupla conforme^{4/5}.

³ Neste sentido, Armindo Ribeiro Mendes (2009) *Recursos em Processo Civil na reforma de 2007*, p. 143.

⁴ No processo civil, uma das grandes novidades da reforma do CPC de 2007 foi a introdução da dupla conforme como filtro para restringir o acesso ao Supremo Tribunal de Justiça. Esta importante alteração foi mantida na última reforma de 2013 ao CPC.

⁵ Segundo António Santos Abrantes Geraldés (2013) *in Recursos no Novo Código de Processo Civil*, p. 276, “No sistema anterior à reforma de 2007, a admissibilidade da revista estava unicamente dependente da verificação de uma situação de inconformismo perante acórdão da Relação que tivesse decidido do mérito da causa. Desde que não houvesse condicionamentos ligados ao valor do processo ou da

Com a entrada em vigor do novo CPC em 2013, alargou-se o âmbito deste tipo de revista, na medida em que deixa de haver a regra da dupla conforme⁶, se a fundamentação for **essencialmente diferente** nas duas instâncias, apesar de a Relação, por unanimidade, confirmar a sentença.

Não obstante, o novo CPC manteve a regra segundo a qual não há recurso de revista, se houver dupla conforme, esclarecendo ainda que o artigo relativo a recursos sempre admissíveis prevalece sobre a regra da dupla conforme, o que no passado havia levantado uma série de dúvidas.

A revista excepcional na lei processual civil depende da verificação dos fundamentos elencados no artigo 672.º do CPC, a apreciar por um coletivo de três juizes. O regime da revista excepcional no CPC é inspirado no atual artigo 150.º do CPTA e, por conseguinte, os fundamentos de interposição do recurso são em muito semelhantes. Caberá, assim, recurso de revista do acórdão da Relação, mesmo em caso de dupla conforme, quando *“esteja em causa uma questão cuja apreciação, pela sua relevância jurídica, seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito”*⁷, *“estejam em causa interesses de particular relevância social”*⁸ e, por fim, por razões de uniformidade de jurisprudência e de certeza na aplicação do direito nos casos em que *“o acórdão da Relação esteja em contradição com outro, já transitado em julgado, proferido por qualquer Relação ou pelo STJ, no domínio da mesma legislação e sobre a mesma questão fundamental de direito, salvo se tiver sido proferido acórdão de uniformização de jurisprudência com ele conforme”*⁹. Com exceção do terceiro fundamento, os restantes foram transpostos do contencioso administrativo.

sucumbência, ou outros avulsos, a parte vencida dispunha, em regra, da possibilidade de solicitar a intervenção do Supremo, acionando o terceiro grau de jurisdição”.

⁶ A dupla conforme consiste num filtro criado pelo legislador, cuja aplicação não é evidente, introduzindo assim uma certeza insegurança no acesso ao STJ. Note-se que a dupla conforme foi introduzida pela primeira vez no processo civil, na reforma de 1995. No entanto, só valia para os agravos, matéria processual que desapareceu em 1999. Mais recentemente alterou-se os requisitos da dupla conforme e passou a dar-se relevância à fundamentação, ampliando-se, assim, a possibilidade de recurso normal para o STJ, na medida em que se tornou mais difícil a verificação da dupla conforme. Cfr. Ac. do STJ de 15/09/2016, processo n.º 14633/14.4T2SNT.L1.S1 *“só existe dupla conforme quando a Relação confirme, sem voto de vencido e sem fundamentação essencialmente diferente, a decisão proferida na 1.ª instância, com exceção de três situações particulares, presentemente enunciadas no art. 672.º, n.º 1, do NCPC”.*

⁷ Cfr. artigo 672.º, n.º 1, alínea a) do CPC.

⁸ Cfr. artigo 672.º, n.º 1, alínea b) do CPC.

⁹ Cfr. artigo 671.º, n.º 1, alínea c) do CPC.

Paralelamente, no que respeita ao contencioso administrativo, o legislador apenas consagrou a possibilidade de interposição do recurso de revista, enquanto recurso excepcional. Na verdade, o regime do recurso excepcional de revista consagrado tal como previsto na lei processual administrativa é, desde a reforma de 1996, uma novidade absoluta no contencioso administrativo.

Resulta do artigo 150.º do CPTA, a possibilidade de interposição de recurso para o STA de decisões proferidas pelos Tribunais Centrais Administrativos em segunda instância.

Apesar de se enquadrar no capítulo referente aos recursos ordinários¹⁰, o recurso de revista qualifica-se também como sendo um recurso excepcional, uma vez que constitui um desvio ao princípio geral do duplo grau de jurisdição, permitindo, assim, o acesso a um terceiro grau de jurisdição, nas condições previstas na lei e que melhor passaremos a descrever.

¹⁰ Recursos interpostos antes do trânsito em julgado da decisão impugnada.

Capítulo I – Regime geral de recursos no contencioso tributário

1. Em geral

Os recursos jurisdicionais não são mais do que “*instrumentos legalmente previstos mediante os quais se solicita a um Tribunal superior uma reapreciação da decisão proferida por um Tribunal inferior*”¹¹.

No contencioso tributário, os recursos jurisdicionais estão regulados no título V do CPPT¹², cuja epígrafe é “*Dos recursos dos atos jurisdicionais*”, prevendo-se no mesmo diversos tipos de recurso, com funções distintas¹³.

Na determinação do regime jurídico aplicável há que atender, desde logo, à remissão genérica feita nos termos do artigo 2.º do CPPT, para diversos diplomas legais, sempre que exista falta de regulamentação no CPPT. Interpretando este artigo, JORGE LOPES DE SOUSA defende que “*só existirá uma omissão de regulamentação que é necessário preencher quando a lei (dentro dos limites de uma interpretação ainda possível) não contém uma regulamentação exigida ou postulada pela ordem jurídica global, ou melhor, não contém a resposta a uma questão jurídica*”¹⁴.

No que respeita aos recursos jurisdicionais, na medida em que o artigo 2.º conjugado com o artigo 279.º, ambos do CPPT, remetem subsidiariamente a regulação desta matéria para as regras processuais previstas no CPC e CPTA, é necessário compreender o âmbito de aplicação da reforma do CPC de 2013, relativamente às decisões proferidas em matéria tributária.

De acordo com o regime transitório previsto no artigo 7.º da nova Lei n.º 41/2013, o novo regime de recursos previsto no CPC aplica-se apenas aos recursos de decisões

¹¹ Joaquim Freitas da Rocha (2014) *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, p. 411.

¹² Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de outubro e com entrada em vigor a 1 de janeiro de 2000.

¹³ Ora, no âmbito do CPPT estão regulados os seguintes tipos de recursos: (i) das decisões proferidas em 1.ª instância cabe recurso para um dos Tribunais Centrais Administrativos (Sul ou Norte), de sentenças e/ou de despachos interlocutórios; (ii) das decisões de 1.ª instância cabe recurso *per saltum* para o STA, se a matéria for apenas de direito; (iii) das decisões do Tribunal Central Administrativo (Sul ou Norte), cabe recurso, em 2.ª instância, para o STA, com base em oposição de acórdãos.

¹⁴ Jorge Lopes de Sousa (2011) *Código de Procedimento e Processo Tributário – volume IV – Anotado e Comentado*, p. 67.

proferidas em ações instauradas a partir de 1 de setembro de 2013, momento a partir do qual o diploma entra em vigor. Aos restantes casos, aplicar-se-á a redação anterior do CPC.

A esta remissão genérica para os dois diplomas legais, o CPPT consagra ainda uma remissão específica no seu artigo 279.º, segundo o qual se prevê que aos recursos de atos jurisdicionais sobre meios processuais acessórios comuns à jurisdição administrativa e tributária, aplicar-se-ão as regras constantes do CPTA.

Ora, da leitura dessa disposição, ressalta desde logo uma enorme complexidade na regulamentação dos recursos jurisdicionais, traduzida numa **dualidade de regimes** que torna singular este sistema. Por um lado, verificamos que os recursos dos atos jurisdicionais praticados no processo judicial tributário e no processo de execução fiscal são regulados pelo CPPT. Por outro, os recursos de atos jurisdicionais sobre meios processuais acessórios comuns à jurisdição administrativa e tributária, bem como os recursos de atos jurisdicionais que não se reconduzem ao conceito de “*processo judicial tributário regulado pelo CPPT*”¹⁵, são regulados pelas normas sobre processo nos tribunais administrativos, ou seja, pelo CPTA. Paralelamente, também seguirão as regras do CPTA os recursos de atos que não comportem a apreciação da legalidade de atos tributários e que, por isso, são tutelados pelos meios previstos no direito administrativo.

Deste modo, na determinação do regime jurídico a aplicar em cada caso concreto, impõe-se a identificação correta: em primeiro lugar, do tipo ou espécie de processo em causa; em segundo, dos diplomas aplicáveis em função do mesmo; e, por fim, das redações aplicáveis ao caso concreto, tendo em conta as regras de aplicação da lei no tempo¹⁶.

Sem que tenhamos presente o disposto no artigo 97.º do CPPT, no qual se elencam os vários tipos de processo tributário que integram o processo judicial tributário, não se conseguirá fixar o regime dos recursos jurisdicionais, que melhor passaremos a descrever *infra*.

¹⁵ Assim, seguem as regras previstas no CPTA as ações administrativas especiais, processos de impugnação de normas, decretamento provisório de providências cautelares, intimação para consulta de processos ou documentos e passagem de certidão, produção antecipada de prova.

¹⁶ Neste sentido, Cristina Flora (2015) “O regime dos Recursos Jurisdicionais no Processo Tributário” *in Plano de Formação Contínua do Centro de Estudos Judiciários*, pp. 183 a 198.

2. Duplo grau de jurisdição

O direito ao recurso é uma garantia fundamental de qualquer interveniente processual, corolário do direito ao acesso aos tribunais e a uma tutela jurisdicional efetiva, previsto, para a sede administrativa, no artigo 268.º, n.º 3, da CRP.

Não obstante, a verdade é que não se encontra consagrado no ordenamento constitucional português qualquer direito ao duplo grau de recurso. Apontam a esse propósito GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA que “*O direito de acesso aos tribunais e à tutela jurisdicional efetiva não fundamenta um direito subjetivo ao duplo grau de jurisdição.*”^{17/18}.

No ordenamento jurídico português, apenas no âmbito do direito penal, a “2ª instância em matéria penal” se encontra garantida constitucionalmente, nos termos do disposto nos artigos artigo 32.º, n.º 1, da CRP e do artigo 14.º, n.º 5, do PIDCP. Contrariamente, nos restantes ramos do direito, não existe qualquer consagração constitucional de um direito a uma dupla grau de recurso.^{19/20}

A esse propósito importa o acórdão proferido pelo Tribunal Constitucional, em 05/02/1998, que vem firmar a posição defendida pela jurisprudência e doutrina:

“De acordo com a jurisprudência do Tribunal Constitucional, o duplo grau de jurisdição em matéria não penal não se acha constitucionalmente garantido, reconhecendo-se ampla liberdade ao legislador para estabelecer requisitos de admissibilidade dos recursos. Com efeito, da Constituição apenas se deduz uma garantia contra violações radicais pelo legislador ordinário do sistema de recursos instituído e da igualdade dos cidadãos na sua utilização (cf. Acórdão n.º 27/95 - inédito)”²¹.

¹⁷ Gomes Canotilho e Vital Moreira (2007) *Constituição da República Portuguesa Anotada*, p. 418.

¹⁸ Com destaque nosso.

¹⁹ Neste sentido, Gomes Canotilho e Vital Moreira.

²⁰ Segundo António Santos Abrantes Geraldés (2013) *Recursos no Novo Código de Processo Civil*, p. 277, “*O triplo grau de jurisdição em matéria cível não constitui uma garantia constitucionalmente generalizada. Ainda que ao legislador ordinário esteja vedada a possibilidade de eliminar em absoluto a admissibilidade de interposição de recurso para o Supremo (possibilidade que implicitamente decorre da previsão constitucional de uma hierarquia de tribunais judiciais), ou de elevar o valor da alçada da Relação a um nível irrazoável e desproporcionado, não existem obstáculos absolutos à previsão de determinados condicionalismos a tal recurso*”.

²¹ Ac. do TC de 05/02/1998, n.º 125/98, disponível em www.tribunalconstitucional.pt.

E acrescenta:

“Nesta medida, caberá à lei infraconstitucional definir o acesso aos sucessivos graus de jurisdição, segundo critérios objectivos, ancorados numa ideia de proporcionalidade (relevância das causas, natureza das questões) e que respeitem o princípio da igualdade, tratando de forma igual o que é idêntico e de forma desigual o que é distinto”²².

Do mesmo modo, na doutrina e no que respeita ao contencioso tributário, acompanhamos SERENA CABRITA NETO e CARLA CASTELO TRINDADE, a respeito do princípio do duplo grau de jurisdição, no sentido de que *“Não há dúvidas que este princípio vigora no âmbito do contencioso tributário, embora não esteja taxativamente consagrado numa determinada norma, quer na LGT, quer no CPPT. A sua aplicação decorre da conjugação das normas que regulam os recursos e as competências dos tribunais tributários em razão da hierarquia.”²³.*

Assim, a regra que vigora no contencioso tributário, de acordo com o artigo 280.º, n.º 1, do CPPT, é a do duplo grau de jurisdição – mas não do duplo grau de recurso –, isto é, apenas se pode recorrer uma única vez para o TCA, das decisões proferidas pelos tribunais de 1.ª instância ou, quando esteja em causa matéria exclusivamente de direito, recorrer diretamente para a Secção do Contencioso Tributário do STA.

Como todas as regras, em princípio, comportam exceções, nos termos dos n.ºs 2 e 4 deste artigo, por vezes há situações em que se pode recorrer mais do que uma vez e casos onde nem sequer há a possibilidade de recurso.

Com efeito, uma das exceções ao princípio do duplo grau de jurisdição é precisamente o princípio do duplo grau de recurso que permite que se aceda a uma terceira instância jurisdicional.

Ora, a existência de um duplo grau de recurso ou, se quisermos, de uma terceira instância de apreciação da causa, está dentro da liberdade do legislador ordinário.

²² Cfr. os Acórdãos do TC n.ºs 239/97, 510/2003, 44/2008, 339/2011 e 396/14, respetivamente de todos disponíveis em www.tribconstitucional.pt. No mesmo sentido, Ac. do STA de 25/09/2014, processo n.º 92/13.2YFLSB e Ac. do STA de 11/05/2016, processo n.º 01668/15, ambos disponíveis em www.dgsi.pt.

²³ Serena Cabrita Neto e Carla Castelo Trindade (2017) *Contencioso Tributário II – Processo, Arbitragem e Execução*, p. 376 e 377.

É jurisprudência firme a existência de uma ampla liberdade de conformação do legislador para instituir requisitos à admissibilidade dos recursos²⁴, estando apenas garantida “*contra violações radicais pelo legislador ordinário e da igualdade dos cidadãos na sua utilização*”²⁵.

Neste sentido defende RUI MEDEIROS que

“É jurisprudência firme e abundante do Tribunal Constitucional que o direito de acesso aos tribunais não impõe ao legislador ordinário que garanta sempre aos interessados o acesso a diferentes graus de jurisdição para defesa dos seus direitos e interesse legalmente protegidos. Por maioria de razão, a Constituição não exige a consagração de um sistema de recursos sem limites ou ad infinitum (Ac. n.º 125/98). A existência de limitações à recorribilidade funciona como mecanismo de racionalização do sistema judiciário, permitindo que o acesso à justiça não seja, na prática, posto em causa pelo colapso do sistema, decorrente da chegada de todas (ou da esmagadora maioria) das ações aos diversos <patamares> de recurso”^{26,27}.

Deste modo, não decorre do princípio constitucionalmente garantido do direito à tutela jurisdicional a necessidade de se preverem sucessivos graus de jurisdição.

De acordo com o Tribunal Constitucional, cabe à lei infraconstitucional definir o alcance do acesso aos tribunais, “*segundo critérios objetivos, ancorados numa ideia de proporcionalidade e que respeitem o princípio da igualdade, tratando de forma igual o que é idêntico e de forma desigual o que é distinto*”²⁸.

A possibilidade de acesso ao Supremo Tribunal justifica-se pelo modo como se resolve de modo definitivo um litígio, contribuindo para uma melhor e mais correta aplicação do direito.

Em suma, num período em que, atualmente, nos vários ramos de Direito se têm introduzido filtros no acesso aos tribunais superiores, por razões de celeridade e eficácia processual, a possibilidade de um duplo grau de recurso, como uma exceção ao princípio

²⁴ Ac. do TC n.º 65/88, *apud* Ac. do Tribunal da Relação do Porto de 30/03/2016, processo n.º 3781/10.0TXPRT-O.P1.

²⁵ Ac. do TC de n.º 27/95, *apud* Ac. do Tribunal da Relação do Porto de 30/03/2016, processo n.º 3781/10.0TXPRT-O.P1.

²⁶ Jorge Miranda e Rui Medeiros (2010) *Constituição da República Portuguesa Anotada, tomo I*, anotação ao artigo 20.º da CRP, pp. 449 e 450.

²⁷ Com destaque nosso.

²⁸ Ac. do TC de 17/05/2006, n.º 320/06, disponível em www.tribunalconstitucional.pt.

do duplo grau de jurisdição, tem uma aplicação cada vez mais limitada no nosso ordenamento jurídico.

3. Regimes

3.1. Recursos jurisdicionais regulados pelo CPPT

Aos recursos de atos jurisdicionais praticados no processo judicial tributário e no processo de execução fiscal aplicar-se-á o regime dos recursos jurisdicionais previstos no CPPT.²⁹

Na delimitação do âmbito de aplicação deste regime é necessário recorrer ao disposto no artigo 97.º do CPPT, segundo o qual se aplicam as regras do CPPT, sempre que estejam em causa atos praticados no processo judicial tributário³⁰.

Subsequentemente, para se determinar se uma decisão é ou não suscetível de recurso, devemos atender a dois critérios: natureza da decisão a impugnar e valor da causa.³¹ Relativamente ao primeiro aspeto, devemos estar perante atos jurisdicionais praticados no âmbito do processo tributário. Em segundo lugar, e no que concerne ao valor da causa, o artigo 280.º, n.º 4, do CPPT, dispõe no sentido de que as decisões dos tribunais tributários de primeira instância não são recorríveis quando o valor da causa não ultrapassar um quarto das alçadas fixadas para os tribunais de 1.ª instância.

Ultrapassados estes dois critérios e, por conseguinte, tendo-se concluído que a decisão é suscetível de recurso, o mesmo será interposto, processado e julgado como o recurso de apelação, de acordo com o regime previsto no artigo 281.º do CPPT.

Neste ponto, são vários os pressupostos processuais de que depende a sua admissão, entre os quais a legitimidade e a interposição do recurso dentro do prazo legalmente estabelecido.

²⁹ Cfr. Artigo 279.º, n.º 1, alíneas a) e b), do CPPT.

³⁰ A este respeito, *vide* n.º 1, do artigo 97.º do CPPT.

³¹ Joaquim Freitas da Rocha (2014) *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, pp. 414 e 415.

Com efeito, nos termos do artigo 280.º do CPPT, tem legitimidade para interpor recurso o MP, a Fazenda Pública e qualquer interessado que fique vencido no processo, dispondo de um prazo de dez dias para o fazer, mediante requerimento.

Embora não se exija que o requerimento contenha as alegações, é necessário que conste uma declaração na qual se manifeste a intenção de recorrer e a respetiva indicação do tribunal para o qual se recorre.

Deste modo, o Recorrente deve indicar com clareza o âmbito do litígio, expondo as razões pelas quais discorda da decisão de que recorre, tendo para isso de alegar, sob pena de deserção do recurso³² e de formular as conclusões da alegação, sob pena do Tribunal não vir a conhecer do Recurso.

Ora, relativamente ao conteúdo das conclusões, deve indicar-se as normas jurídicas que se consideram violadas, o sentido em que estas deveriam ter sido interpretadas e aplicadas e se outra norma jurídica deveria ser chamada à colação.

Admitido o recurso, este sobe de acordo com as regras previstas no CPC, subindo nos próprios autos apenas as apelações interpostas nos termos do artigo 645.º do CPC.

Por fim, é de notar que o recurso tem efeito meramente devolutivo, salvo se for prestada garantia ou se essa circunstância afetar o respetivo efeito útil do recurso³³. O recurso sobe nos próprios autos, nos termos do artigo 645.º do CPC, com exceção das apelações não contempladas neste artigo.

Paralelamente, de decisões proferidas em processos a que se aplica o CPPT, existem mais três tipos de recursos específicos que passaremos a enunciar.

Em primeiro lugar, o **Recurso por Oposição de Acórdãos** previsto no n.º 2, do artigo 280.º do CPPT, da competência do Pleno da Secção do Contencioso Tributário. Trata-se de um recurso ordinário, que “*tem por objetivo assegurar a igualdade de tratamento dos interessados e não uniformizar jurisprudência*”³⁴. Assim, a consagração deste recurso é um corolário do princípio da segurança jurídica, da proteção da confiança e do princípio da igualdade.

³² Cfr. artigo 282.º, n.º 4 do CPPT.

³³ Cfr. Artigo 286.º, n.ºs 1 e 2 do CPPT.

³⁴ Margarida Reis e Cristina Flora (2015) *Recursos no Contencioso Tributário*, p. 81.

Em segundo, o **Recurso de Despachos Interlocutórios** proferidos no processo judicial tributário e no processo judicial de execução fiscal, regulado nos termos do artigo 285.º do CPPT. Com efeito, o recurso sobe nos próprios autos com o recurso de interposição da decisão final.

Por fim, a **Revisão da Sentença** prevista no artigo 294.º do CPPT. De acordo com o regime previsto, a decisão transitada em julgado pode ser objeto de revisão no prazo de quatro anos, correndo o respetivo processo por apenso ao processo em que a decisão foi proferida³⁵, seguindo os termos em que foi proferida a decisão a rever³⁶. No entanto, o recurso apenas será admissível quando estejam em causa os fundamentos elencados no n.º 2³⁷, acentuando-se, assim, o carácter absolutamente excepcional que possibilita a reapreciação das decisões jurisdicionais já transitadas em julgado. No caso de o recurso vir a ser julgado procedente, a decisão recorrida considera-se extinta por revogação.

A problemática que nos propomos discutir aqui é, precisamente, saber se o **Recurso Excepcional de Revista**, previsto no CPTA, se pode aplicar aos processos tributários, uma vez que o CPPT é omissivo quanto a esta matéria e que a regra da remissão subsidiária parece poder admitir. A questão apenas surge na medida em que o CPPT, na falta de regulamentação, consagra, no seu artigo 2.º, uma remissão genérica para o CPTA, pelo que se se concluir haver uma omissão no CPPT. Estará, assim, aberta a porta à aplicação subsidiária desta tipologia de recurso.

Considerando que se trata de uma matéria de especial complexidade, desenvolveremos esta espécie de recurso nos capítulos subsequentes, onde procuraremos concluir a esse propósito, como anunciado em sede introdutória.

3.2. Recursos jurisdicionais regulados pelo CPTA

O CPTA é aplicável sempre que estejam em causa recursos de atos jurisdicionais praticados em processos que não fazem parte do processo judicial regulado no CPPT³⁸,

³⁵ Cfr. n.º 1 do artigo 294.º do CPPT.

³⁶ Cfr. n.º 5 do artigo 294.º do CPPT.

³⁷ Decisão transitada em julgado declarando a falsidade do documento, ou documento novo que o interessado não tenha podido nem devia apresentar no processo e que seja suficiente para a destruição da prova feita, ou falta ou nulidade da notificação do requerente quando tenha dado causa a que o processo corresse à sua revelia.

³⁸ Artigo 279.º, n.º 1 e n.º 2 CPPT *a contrario*.

ou recursos de atos jurisdicionais praticados em meios processuais acessórios, comuns à jurisdição administrativa³⁹.

Deste modo, aplicar-se-ão as regras previstas no CPTA às ações administrativas especiais, processos de impugnação de normas, decretamento provisório de providências cautelares.

Na verdade, por força do artigo 140.º do CPTA, as regras previstas no CPC são aplicáveis subsidiariamente ao regime dos recursos jurisdicionais no contencioso administrativo, sem prejuízo das adequações necessárias.

São vários os tipos de recurso previstos na lei do processo administrativo. Por um lado, temos dois tipos de recursos ordinários, o **recurso de apelação** e o **recurso de revista** e, por outro, dois tipos de recursos extraordinários, o **recurso para uniformização de jurisprudência** e o **recurso de revisão**⁴⁰.

Em primeiro lugar, dentro da categoria dos recursos ordinários, em regra, a impugnação das decisões proferidas pelos tribunais inferiores, em 1.ª instância, perante um tribunal superior, far-se-á através do regime do recurso de apelação previsto no CPTA.

Ainda no domínio dos recursos ordinários, o recurso de revista, previsto no artigo 150.º do CPTA, como melhor passaremos a descrever, é um recurso excepcional que, com base em certos fundamentos, permite o recurso de decisões proferidas em 2.ª instância pelo TCA. Como já referimos, esta modalidade de recurso mais não é do que o objeto do nosso estudo, na medida em que se questiona a admissibilidade de aplicação deste recurso excepcional aos processos que integram o processo judicial regulados pelo CPPT.

Por outro lado, o recurso para uniformização de jurisprudência⁴¹ é um recurso interposto e julgado pelo Pleno do STA, sendo admissível apenas nos casos em que acórdãos do TC estejam em oposição com acórdãos do TCA ou do STA e ainda de

³⁹ Processos para intimação para consulta de processos ou documentos e passagens de certidão e para a prestação de informação; processos de produção antecipada de prova e execução de julgados.

⁴⁰ Semelhante à lei processual civil, ver a este propósito o artigo 627.º, n.º 2, do CPC que dispõe no seguinte sentido: “*Os recursos são ordinários ou extraordinários, sendo ordinários os recursos de apelação e de revista e extraordinários o recurso para uniformização de jurisprudência e a revisão*”.

⁴¹ Cfr. artigo 152.º, do CPTA.

acórdãos do STA em oposição com outros do STA. Assim, trata-se de um recurso interposto após o trânsito em julgado da decisão recorrida.

Por fim, o recurso de revisão⁴², da mesma forma que o recurso para uniformização de jurisprudência, caracteriza-se por ter por objeto a sentença transitada em julgado. Do CPTA resulta uma remissão específica de regulação do regime para o CPC⁴³. No que respeita aos fundamentos do recurso, rege o disposto no artigo 696.º do CPC.

⁴² Previsto nos termos do disposto nos artigos 154.º a 156.º, do CPTA.

⁴³ Regime regulado nos termos dos artigos 696.º e seguintes, do CPC.

CAPÍTULO II – Recurso excepcional de revista no CPTA

4. Objeto

O recurso excepcional de revista está expressamente previsto no contencioso administrativo, no artigo 150.º do CPTA, desde a reforma do contencioso administrativo assumida pelo XIV Governo Constitucional.

Conforme se explicita na Exposição de Motivos da Proposta de Lei n.º 15/2002, de 22 de fevereiro, *“a criação de um novo recurso de revista para o Supremo Tribunal Administrativo que, como já foi dito, mais do que decidir um grande número de casos, se destina a servir para orientar os tribunais inferiores, definindo o sentido que deve presidir à respetiva jurisprudência”*. E acrescenta *“não se pretende generalizar o recurso de revista, institucionalizando o terceiro grau de jurisdição, com o óbvio inconveniente de dar causa a uma acrescida morosidade na resolução final dos litígios, ao Supremo Tribunal Administrativo cabendo dosear a sua intervenção, por forma a permitir que esta via funcione como uma válvula de segurança do sistema”*⁴⁴.

No âmbito dessa reforma, o STA e o TCA deixam, no essencial, de funcionar como tribunais de primeira instância, para assumirem funções na qualidade de tribunais superiores.

Como decorre da leitura da disposição em análise, o recurso de revista é um recurso que se caracteriza pela sua excepcionalidade, uma vez que permite o recurso de decisões proferidas pelo TCA, em segundo grau de jurisdição, para o STA, com base em determinados fundamentos previstos na lei.

A verdade é que de acordo com o atual regime o recurso de revista apenas pode ter como fundamento a violação de lei substancial ou processual, e não o erro na apreciação de provas e na fixação de factos materiais⁴⁵.

⁴⁴ P. 38 da Exposição de Motivos.

⁴⁵ No entanto, de acordo com o disposto no n.º 4 do artigo 150.º, do CPTA, mesmo nestes casos é admissível *“havendo ofensa de uma disposição expressa de lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova”*.

Este instituto abre, assim, portas a um triplo grau de jurisdição, uma exceção ao princípio geral do duplo grau de jurisdição.

Ora, de acordo com o regime previsto, o recurso excepcional de revista tem por objeto as decisões proferidas em segunda instância pelo Tribunal Central Administrativo. Todavia, segundo o disposto no artigo 150.º, n.º 1, do CPTA, tratando-se de um recurso excepcional, apenas é admitido nas situações em que o objeto do recurso seja a apreciação de uma questão, que se fundamente na sua **relevância jurídica ou social de importância fundamental** ou que seja **claramente necessária para uma melhor aplicação do direito**.

Deste modo, torna-se essencial densificar os fundamentos do recurso que se baseiam em conceitos indeterminados, pois, só assim, através da sua análise, se conseguirá perceber o regime do recurso de revista excepcional.

5. Fundamentos do recurso

A primeira vez que se admitiu o recurso excepcional de revista foi no âmbito de um processo cautelar, a propósito de uma questão que se considerou de relevância social⁴⁶.

O recurso excepcional de revista previsto no CPTA só pode ter como fundamento a violação de lei substantiva ou processual e já não o erro na apreciação de provas e na fixação dos factos materiais da causa, “*salvo havendo ofensa de uma disposição expressa de lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova.*”⁴⁷.

Centrando-nos no n.º 1, do artigo 150.º do CPTA, apenas cabe recurso de revista das decisões proferidas em 2ª instância pelo TCA, quando esteja em causa a discussão de uma **questão cuja apreciação se imponha por força da sua relevância jurídica ou**

⁴⁶ Ac. do STA de 19/10/2004, processo n.º 1011/04, disponível em www.dgsi.pt.

⁴⁷ Cfr. art.º 150.º, n.º 4 do CPTA.

social, ou nos casos em que a admissão do recurso se mostre **claramente necessária para uma melhor aplicação do direito**⁴⁸.

Neste seguimento, contrariamente ao que sucede no processo civil em que a admissão do recurso de revista depende da verificação de um critério quantitativo, no contencioso administrativo, o legislador fez depender a sua admissibilidade do preenchimento de determinados requisitos assentes em conceitos indeterminados. Esta indeterminabilidade traduz o carácter restrito deste instituto, não existindo uma cláusula genérica e objetiva de admissão.

Através da utilização de conceitos indeterminados, o legislador confere ao juiz um papel importante na delimitação dos pressupostos, na medida em que, partindo desta abertura do sistema, configura “*juridicamente o caso como que fora do sistema, atendendo às particularidades (do caso a decidir), fazendo evoluir o Direito*”⁴⁹. Esta delimitação quanto aos fundamentos, mais não é do que uma decorrência do carácter excepcional que a revista comporta. Deste modo, apenas nestes casos se torna possível o acesso ao STA. Caso contrário, nunca seria a “*válvula de escape do sistema*” que se pretende⁵⁰. O legislador optou por elencar um conjunto taxativo de situações em que se admite o recurso de revista.

A jurisprudência tem-se pronunciado inúmeras vezes sobre estes conceitos, numa tentativa de alcançar uma uniformização através da aplicação de vários critérios para a concretização da definição normativa.

Relativamente ao primeiro fundamento, segundo MIGUEL CRESPO, a relevância jurídica da questão em análise depende de dois fatores: um, a complexidade das operações lógicas e jurídicas necessárias à sua resolução e outro, a capacidade de expansão da controvérsia. Nas palavras do autor, “*Estes são os dois polos de filtragem que têm de ser reunidos para ser alcançada a admissão do recurso de revista em função da sua*

⁴⁸ Mário Aroso de Almeida e Carlos Alberto Fernandes Cadilha (2017) *Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos*, pp. 1145 e 1146.

⁴⁹ João Baptista Machado (2012) *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, p. 119.

⁵⁰ Expressão utilizada na Exposição de Motivos das Propostas de Lei n.º 92/VII e referida constantemente pela jurisprudência do STA. Neste sentido, veja-se, nomeadamente, os Acórdãos do STA: de 20/05/2015, processo n.º 0185/15; de 25/06/2015, processo n.º 0229/15; de 09/09/2016, processo n.º 0400/15; de 13/07/2016, processo n.º 0512/16; de 16/12/2015, processo n.º 0624/15; e de 24/05/2016, processo n.º 01117/15.

*relevância jurídica*⁵¹. Uma questão comporta relevância jurídica sempre que esteja em causa, não um interesse teórico ou académico da questão, mas sim um interesse prático e objetivo, traduzido na *“utilidade da revista em face da capacidade de expansão da controvérsia ou da sua vocação para ultrapassar os limites da situação singular (...) e verificar-se-á tanto em face de questões de direito substantivo como de direito processual, quando apresentem especial ou elevada complexidade”*⁵².

Por seu turno, a relevância social verificar-se-á sempre que exista um claro impacto da questão objeto de análise na comunidade social. MIGUEL CRESPO⁵³ afirma que são escassas as hipóteses em que se admite o recurso de revista com base neste fundamento, uma vez que dada a sua indeterminabilidade de formulação, para o preenchimento valorativo deste conceito, exige-se uma fundamentação razoável no que respeita ao impacto em causa.

Segundo jurisprudência do STA,

*“só se verifica a dita relevância jurídica ou social quando a questão a apreciar for de complexidade superior ao comum em razão da dificuldade das operações exegéticas a efetuar, de enquadramento normativo especialmente complexo, ou da necessidade de compatibilizar diferentes regimes potencialmente aplicáveis, ou quando esteja em causa questão que revele especial capacidade de repercussão social, em que a utilidade da decisão extravasa os limites do caso concretos das partes envolvidas no litígio”*⁵⁴.

Quanto ao pressuposto da necessidade de garantir a melhor aplicação do direito, a sua admissibilidade resulta da possibilidade de repetição da questão subjacente ao processo noutros casos e da necessidade de garantir a uniformização do direito, estando em causa matérias importantes tratadas pelas instâncias de forma pouco consistente e/ou contraditória, impondo-se, assim, a intervenção do órgão de cúpula da justiça como condição para dissipar dúvidas e alcançar melhor aplicação das normas jurídicas. Para o preenchimento deste requisito, não basta *“a existência de divergências jurisprudenciais ou doutrinárias, nem o mero carácter erróneo da decisão impugnada; a má aplicação do direito tem de impor a sua correção, o que deriva da dimensão do erro em análise”*⁵⁵.

⁵¹ Miguel Ângelo Oliveira Crespo (2007) *O Recurso de Revista no Contencioso Administrativo*, p. 219.

⁵² Ac.do STA de 11/07/2012, processo n.º 0509/12, disponível em www.dgsi.pt.

⁵³ Miguel Ângelo Oliveira Crespo (2007) *O Recurso de Revista no Contencioso Administrativo*, p. 219.

⁵⁴ Ac. do STA de 20/04/2016, processo n.º 01202/15, disponível em www.dgsi.pt.

⁵⁵ Miguel Ângelo Oliveira Crespo (2007) *O Recurso de Revista no Contencioso Administrativo*, p. 219.

Tudo gira em torno de saber qual a dimensão do erro que se exige, tendo sempre presente o caráter restrito deste mecanismo.

Novamente, nas palavras do STA,

*“só ocorre clara necessidade de admissão deste recurso para melhor aplicação do direito quando se verifique capacidade de expansão da controvérsia de modo a ultrapassar os limites da situação singular, designadamente quando o caso concreto revele seguramente a possibilidade de ser visto como tipo, contendo uma questão bem caracterizada, passível de se repetir em casos futuros e cuja decisão nas instâncias seja ostensivamente errada ou juridicamente insustentável, ou suscite fundadas dúvidas, nomeadamente por se verificar divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias, gerando incerteza e instabilidade na resolução dos litígios”*⁵⁶.

Como decorre do acórdão do STA de 30/05/2007, *“a melhor aplicação do direito há-de resultar da possibilidade de repetição num número indeterminado de casos futuros, em termos de garantia de uniformização do direito”*⁵⁷.

A utilização do recurso de revista, com base neste último fundamento, tem-se revelado reduzida até ao momento.

Concluindo, impende sobre o recorrente o ónus de alegação destes pressupostos ou requisitos de admissibilidade do recurso excepcional de revista. Por conseguinte, nos casos em que o mesmo não fizer qualquer referência à verificação dos pressupostos no caso concreto, o recurso deve ser liminarmente indeferido⁵⁸.

⁵⁶ Ac. do STA de 20/04/2016, processo n.º 01202/15, disponível em www.dgsi.pt.

⁵⁷ Ac.do STA de 30/05/2007, processo n.º 285/07, disponível em www.dgsi.pt

⁵⁸ Cfr. Ac. do STA de 26/04/2011, processo n.º 0237/12, disponível em www.dgsi.pt: *“(…)II - Sobre o recorrente impende o ónus de alegação desses pressupostos ou requisitos de admissibilidade do recurso excepcional de revista, pelo que no caso de ele se limitar a alegar sobre o mérito do recurso, omitindo toda e qualquer referência à verificação desses pressupostos, não deve ser admitido o recurso. III - Admissibilidade que fica irremediavelmente afastada se o Tribunal também não vislumbra como é que as questões que o recorrente coloca podem qualificar-se como juridicamente melindrosas ou socialmente relevantes, se não está em causa a uniformização do direito por não vir invocado que a doutrina e/ou a jurisprudência se tenha vindo a pronunciar em sentido divergente gerando incerteza e instabilidade na resolução dessas questões, nem se invoca ou vislumbra a existência de um erro manifesto ou grosseiro no acórdão recorrido”*.

6. Pressupostos e Efeitos

6.1. Legitimidade

A legitimidade é um pressuposto processual do qual depende a admissibilidade, ou falta desta, de interposição de recurso.

Ora, estando o recurso excepcional de revista regulado nos termos da lei processual administrativa, na determinação da legitimidade para interpor recurso e não havendo disposição especial quanto a esta matéria específica, temos de recorrer à regra geral consagrada nos termos do artigo 141.º do CPTA.

No contencioso administrativo, tem legitimidade para recorrer de uma decisão jurisdicional, desde logo, “*quem nela tenha ficado vencido*”⁵⁹, incluindo para além das partes principais, os contra interessados.

A expressão utilizada pelo legislador pretenderá abranger todos aqueles que tenham ficado direta e efetivamente prejudicados pela decisão recorrida, mesmo que a decisão seja apenas parcialmente desfavorável⁶⁰. Neste sentido, é clara a intenção do legislador de conferir legitimidade processual para recorrer não apenas às partes no processo.

Perante a divergência, tanto na doutrina como na jurisprudência, quanto ao conceito de legitimidade, em 2015, o legislador acrescentou um número, consagrando expressamente legitimidade para recorrer a “*quem seja direta e efetivamente prejudicado*” pelas decisões jurisdicionais. Com efeito, o conceito de legitimidade para interpor recurso no contencioso administrativo e no processo civil aproxima-se, na medida em que em ambos o legislador adota um critério material em vez de um critério formal, conferindo também legitimidade a toda e qualquer pessoa para a qual a decisão não foi tão favorável quanto poderia ser.

Ademais, ao MP, na sua função de defesa da legalidade democrática, é conferida legitimidade recursória, sempre que a decisão seja violadora de “disposições ou princípios constitucionais ou legais”. Neste caso, o MP não age na qualidade de uma posição que anteriormente tenha assumido no processo da decisão recorrida. A atribuição de legitimidade ao MP tem uma enorme importância, dado que evita o trânsito em julgado

⁵⁹ Cfr. artigo 141.º, n.º 1, do CPTA.

⁶⁰ Neste sentido, Ac. do STA de 30/11/2011, processo n.º 0730/11, disponível em www.dgsi.pt.

de decisões que colidam com normas e princípios constitucionais ou legais de extrema relevância.

6.2. Prazos e Competência

Relativamente à matéria dos prazos, o legislador não introduziu quaisquer especificidades de regime e, por conseguinte, seguir-se-ão as regras gerais previstas nos artigos 144.º e 147.º, ambos do CPTA.

Resulta da aplicação do artigo 144.º do CPTA, que o prazo geral para interposição de recurso é de 30 dias⁶¹ contados a partir da notificação da decisão recorrida. No entanto, no caso de o recurso ter por objeto a reapreciação da prova gravada, ao prazo geral para interposição de recurso, e para responder, acrescem 10 dias⁶². Tratando-se de um prazo processual, seguem-se as regras de contagem de prazos previstas nos artigos 138.º e seguintes do CPC⁶³.

Sucedo que, no que respeita aos processos urgentes, dadas as exigências de celeridade processual, os prazos a observar durante o recurso são reduzidos a metade⁶⁴. Deste modo, o prazo para interpor recurso de decisões judiciais proferidas no âmbito de processos urgentes é de 15 dias⁶⁵, contados nos termos acima indicados.

No que respeita à competência, impõe-se que a analisemos em dois momentos diferentes. Em primeiro lugar, o recurso é interposto perante o tribunal que proferiu a decisão recorrida (tribunal *a quo*), uma vez que é a este que compete apreciar o preenchimento dos pressupostos processuais, objeto de uma apreciação liminar sumária⁶⁶. Num momento posterior, e verificado o preenchimento dos pressupostos processuais, o processo sobe ao STA, a quem compete analisar os fundamentos de recurso invocados pelo Recorrente e, com isso, admitir ou não o conhecimento de mérito do recurso.

⁶¹ Cfr. n.º 1, do artigo 144.º do CPTA.

⁶² Cfr. n.º 4, do artigo 144.º do CPTA.

⁶³ Prazo contínuo, incluindo na contagem sábados, domingos e feriados. Suspende-se durante as férias judiciais e, caso termine em dia em que os tribunais se encontrem encerrados, transfere-se o seu término para o primeiro dia útil seguinte.

⁶⁴ Cfr. artigo 147.º, n.º 2, do CPTA.

⁶⁵ Cfr. artigo 147.º, n.º 1, do CPTA.

⁶⁶ Cfr. artigo 150.º, n.º 6 do CPTA.

6.3. Efeitos da interposição do recurso

O CPTA⁶⁷ consagra como regra geral a suspensão⁶⁸ da decisão recorrida, aquando da interposição de recurso. Por outras palavras, a decisão proferida em primeiro grau de jurisdição não produzirá efeitos e não pode ser executada enquanto o recurso estiver a correr termos.

Todavia, há que ter em consideração as exceções consagradas na lei, nomeadamente nos n.ºs 2 e 3, do artigo 143.º do CPTA⁶⁹. A pedido das partes, o STA pode alterar o efeito-regra, atribuindo-lhe efeito meramente devolutivo, isto é, a execução imediata da decisão impugnada.

O legislador entendeu que não se justificava dispor de maneira diferente relativamente ao recurso excepcional de revista.

6.4. Efeitos da decisão proferida pelo STA

No que respeita ao âmbito do recurso de excepcional de revista, o STA só pode pronunciar-se sobre questões já suscitadas nas instâncias inferiores. De acordo com o regime vigente, o STA não pode modificar a matéria de facto determinada pelos tribunais de 2.ª instância, podendo apenas pronunciar-se quando verifique a existência de um erro na apreciação de provas ou na fixação de factos materiais.

Conforme resulta do n.º 3, do artigo 150.º do CPTA, o recurso de revista é julgado através do sistema de substituição. Dito de outro modo, no caso de procedência do recurso, o STA substitui a decisão impugnada por uma decisão sua.

⁶⁷ Cfr. artigo 143.º, n.º 1, do CPTA.

⁶⁸ Contrariamente à regra consagrada no processo civil segundo a qual em regra a interposição de recurso tem efeito meramente devolutivo.

⁶⁹ A saber, recurso de intimações para proteção de direitos, liberdades e garantias; recurso de decisões respeitantes a processos cautelares e respetivos incidentes; recurso de decisões proferidas por antecipação do juízo sobre a causa principal no âmbito de processos cautelares e, por fim, pode ser requerido pelo Recorrente o efeito meramente devolutivo.

No entanto, se for necessário ao julgamento da causa ampliar a matéria de facto ou reformular a decisão recorrida, o STA remete o processo ao tribunal *a quo*. Deste modo, encontramos aqui um afloramento do sistema cassatório⁷⁰.

7. Tramitação

Desde o momento da interposição do recurso excepcional de revista até à decisão quanto ao mérito da causa por parte do STA, há diversas fases na tramitação.

Os recursos no contencioso administrativo são regulados de forma subsidiária, isto é, em tudo o que não estiver previsto no CPTA, pelas regras constantes do CPC⁷¹ e, deste modo, serão processados como recursos de apelação previsto nos artigos 644.º e seguintes do CPC.

O recurso é apresentado mediante requerimento dirigido ao tribunal que proferiu a decisão recorrida (tribunal *a quo*), no qual deve constar a menção específica de interposição de recurso excepcional de revista, bem como o respetivo fundamento. A respetiva alegação deve ser apresentada em simultâneo com o requerimento, podendo constar do mesmo documento ou ser elaborada em peça separada, desde que apresentada conjuntamente com o requerimento⁷². Atualmente, o requerimento pode ser apresentado por via eletrónica ou em suporte de papel.

Tendo sido apresentado requerimento, o tribunal *a quo* pode admitir ou rejeitar o recurso, consoante a apreciação que faça quanto à legitimidade e tempestividade, pressupostos essenciais do recurso.

De acordo com o n.º 5, do artigo 150.º do CPTA, a competência do tribunal recorrido para analisar o preenchimento destes pressupostos é a única solução que se considera admissível à luz do princípio geral de economia processual.

⁷⁰ Tribunal de recurso cassa a decisão impugnada, devolvendo o processo à instância recorrida para emissão de nova decisão. Cfr. Armindo Ribeiro Mendes (2007) *Recursos em Processo Civil na Reforma de 2007*, p. 141.

⁷¹ Cfr. artigo 140.º, n.º 3, do CPTA.

⁷² Cfr. artigo 144.º, n.º 2, do CPTA.

Ora, conforme decorre do artigo 145.º do CPTA, recebido o requerimento de interposição de recurso, a secretaria promove a notificação do recorrido para alegar no prazo de 30 dias ou 15 dias, consoante esteja em causa o recurso de decisões no âmbito de processos normais ou urgentes.

Subsequentemente, recebidas as contra-alegações ou expirado o prazo para as apresentar, o juiz que emitiu a decisão recorrida profere despacho judicial sobre a admissibilidade do recurso e fixa os seus efeitos. Se do Despacho constar que estão preenchidos os pressupostos processuais de que depende o recurso, então o processo sobe de imediato ao STA. Pelo contrário, se o despacho do relator não admitir o recurso de revista, pode haver reclamação para o presidente do tribunal que seria competente para dele conhecer⁷³.

Subindo o processo ao STA, caberá, a uma formação constituída pelos três juizes de entre os mais antigos da Secção de Contencioso Administrativo do STA, apreciar preliminar e sumariamente o preenchimento dos fundamentos materiais que podem ser invocados para interpor recurso de revista excepcional, elencados no n.º 1, do artigo 150.⁷⁴ do CPTA. Neste momento, é proferido novamente um despacho de admissão ou de rejeição preliminar do recurso.

Paralelamente, subindo o processo ao STA e efetuada a sua distribuição, o MP é notificado para se pronunciar sobre o mérito da causa, na qualidade de defensor de direitos fundamentais e dos interesses que lhe compete defender, de acordo com o artigo 9.º, n.º 2, do CPTA.

No que respeita ao julgamento propriamente dito, o recurso de revista é, em princípio, julgado em subsecção, por uma formação de três juizes⁷⁵, já que ao Pleno da Secção, nos termos do disposto no artigo 25.º do ETAF, apenas compete conhecer dos recursos de acórdãos proferidos pela subsecção em primeiro grau de jurisdição, dos recursos de uniformização de jurisprudência e das questões suscitadas em reenvio prejudicial. Só assim não será, se o presidente do STA determinar o julgamento ampliado do recurso, nomeadamente quando se verifique a possibilidade de vencimento de uma

⁷³ Cfr. artigo 145.º, n.º 3, do CPTA.

⁷⁴ Sempre que esteja em causa apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

⁷⁵ Cfr. artigo 17.º, n.º 1 e 24.º, n.º 2 do ETAF.

solução contrária à jurisprudência firmada sobre uma questão fundamental de direito, caso em que intervirão todos os juízes da secção⁷⁶.

8. Constitucionalidade da indeterminabilidade de acesso

Do regime previsto para a interposição do recurso de revista excepcional, na medida em que se introduzem requisitos de admissão assentes em conceitos indeterminados, surgem dúvidas quanto à constitucionalidade. A doutrina e a jurisprudência já se pronunciaram inúmeras vezes sobre esta questão.

De acordo com o artigo 150.º, n.º 1, do CPTA, há possibilidade de interpor recurso de revista, excepcionalmente, das decisões proferidas em 2.ª instância, quando esteja em causa uma questão que pela sua relevância jurídica ou social se revista de importância fundamental, ou quando a sua admissão seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

Da análise deste preceito legal sobressai, desde logo, a indeterminabilidade dos pressupostos de que este tipo de recurso depende.

MIGUEL CRESPO⁷⁷ considera que o legislador, ao condicionar o acesso ao STA através do preenchimento de pressupostos indeterminados, torna o sistema mais maleável, permitindo que se atente à realidade subjacente de cada caso. Assim, o recurso de revista, possibilitando o acesso a um terceiro grau de jurisdição, aproxima-se mais de uma justiça material do que meramente formal.

Por outras palavras, o recurso de revista excepcional é construído em torno do princípio da igualdade, numa dupla vertente: uma primeira definida pela positiva, uma vez que, através da utilização de conceitos indeterminados, procura ter em conta na admissão do recurso todas as especificidades de cada caso; e, numa perspetiva negativa,

⁷⁶ Cfr. Artigo 148.º do CPTA.

⁷⁷ Cfr. Miguel Ângelo Oliveira Crespo (2007) *O Recurso de Revista no Contencioso Administrativo*, p. 228.

traduz-se na proibição de arbítrio, exigindo-se que na ponderação da admissibilidade do recurso se tenha presente a lógica, a coerência, a não contradição e a suficiência⁷⁸.

Contrariamente ao que sucede no processo civil, em que a admissão do recurso de revista depende da verificação de critérios objetivos, quantitativos, no contencioso administrativo a possibilidade de recorrer não assenta em critérios cegos e por vezes injustos, mas na verificação de conceitos indeterminados.

No entanto, é notória a falta de segurança jurídica que deriva da utilização de conceitos indeterminados na formulação de qualquer preceito legal. E, como tal, este caso também não é exceção. Porém, a abertura da norma não coloca em causa “*o mínimo de densidade normativa exigido pelo princípio de reserva de norma jurídica*”⁷⁹. Acresce que a jurisprudência tem um papel de extrema importância na densificação destes critérios, como se tem verificado até ao momento.

Logo, na tarefa que compete ao tribunal de preenchimento destes conceitos, permite-se a implementação de um regime construído em função do princípio de igualdade e de justiça que o Estado de Direito exige.

Segundo VIEIRA DE ANDRADE, “*tendo em conta o carácter fortemente indeterminado dos conceitos utilizados pela lei, tenderá a aproximar-se de uma decisão discricionária de aceitação do recurso pelo tribunal (permissão, “leave to appeal”), que, sendo frequente nos modelos anglo-saxónicos (“at the discretion of the higher court”), não é comum nos tribunais do sistema romano-germânico*”⁸⁰.

Perfilhamos a opinião do autor, segundo a qual, só através de um dever de fundamentação qualificado de rejeição do recurso é que esta solução poderá ser conforme à Constituição.

⁷⁸ Cfr. Maria Glória Garcia (2005) “*Princípio da igualdade: fórmula vazia ou fórmula “carregada” de sentido*”, *apud* Miguel Ângelo Oliveira Crespo (2007) *O Recurso de Revista no Contencioso Administrativo*, p. 229.

⁷⁹ José Manuel Sérvulo Correia (2013) *Legalidade e autonomia contratual nos contratos administrativos*, p. 334.

⁸⁰ José Carlos Vieira de Andrade (2016) *A justiça administrativa (lições)* p. 406 e 407.

CAPÍTULO III- O recurso de revista no contencioso tributário

9. Da aplicabilidade do artigo 150.º do CPTA

Como antecipámos ao longo deste trabalho, o recurso excepcional de revista não está expressamente consagrado no CPPT. Por conseguinte, dado que este tipo de recurso – quando admitido – possibilita o acesso a um duplo grau de recurso, os sujeitos processuais em processos tributários regulados pelo CPPT não beneficiam, à partida, desta garantia acrescida, que existe nos outros ramos de Direito, todos eles de pendor público, designadamente o Direito Administrativo e o Direito Penal.

No entanto, existindo uma remissão genérica⁸¹ no CPPT para as normas do CPTA e do CPC, e considerando o facto de o legislador nada dizer no primeiro relativamente à aplicação de um duplo grau de recurso, têm persistido dúvidas na jurisprudência, já resolvidas pelo STA, que ainda agora é pertinente discutir, acerca da possibilidade de aplicação subsidiária ou analógica⁸² do regime do recurso excepcional de revista previsto no CPTA aos processos judiciais regulados pelo CPPT.

Como já referimos anteriormente, o CPPT prevê dois regimes distintos de recurso. Por um lado, o recurso de decisões proferidas pelos tribunais tributários que seguem as regras previstas no CPTA e, por outro, estando em causa decisões proferidas no âmbito de processos judiciais tributários previstos no artigo 97.º do CPPT, em que se aplicam as regras de recurso previstas no CPPT.

Deste modo, considerando o facto de o legislador, relativamente a este último grupo de decisões, ter sido omissivo no que respeita à possibilidade de acesso a um terceiro grau de jurisdição, mas no que concerne ao primeiro grupo esse acesso já ser permitido, é necessário compreender qual o alcance da remissão genérica do CPPT para o CPTA, e, mais concretamente, perceber se, atualmente, faz sentido a aplicação do recurso excepcional de revista aos processos judiciais tributários⁸³.

⁸¹ Feita nos termos do artigo 2.º, alíneas d) e e) do CPPT.

⁸² Aplicação analógica, segundo José de Oliveira Ascensão (2016) *in O Direito – Introdução e Teoria Geral*, p. 446, significa que “*se uma regra estatui de certa maneira para um caso, é natural que um caso análogo seja resolvido da mesma forma, apesar de lacunoso*”.

⁸³ Admissão porventura permitida pelo STA em diversos acórdãos que adiante se escrutinarão.

Ora, nos termos da alínea d), do artigo 2.º do CPPT, as regras previstas no CPTA aplicam-se subsidiariamente ao CPPT. A aplicação subsidiária é um dos mecanismos gerais de Direito segundo o qual aplicar-se-ão as regras para as quais se remete, sempre que a solução não decorra do diploma remissivo. O tema fulcral desta discussão jurídica é, porém, apurar quando há uma lacuna, a integrar através das regras subsidiárias, e quando há uma deliberada vontade em delimitar o regime, afastando a aplicação de certos institutos.

Resta-nos, assim, perceber as razões que levaram o legislador a não prever o recurso excepcional de revista no contencioso tributário, pois, na verdade, poderão existir duas posições antagónicas: por um lado, defender que o legislador não consagrou este mecanismo propositadamente por não considerar aplicável aos processos tributários e, deste modo, não foi omissivo quanto a esta questão; ou, por outro, considerar que estamos perante uma verdadeira omissão por parte do legislador, uma lacuna⁸⁴ na lei, que tem de ser preenchida através da aplicação subsidiária do CPTA.

Ao longo dos tempos, a doutrina e jurisprudência muito se têm debatido acerca desta questão, dado que da Lei não resulta nenhuma solução, existindo vastos argumentos nos dois sentidos no que concerne à admissão do recurso excepcional de revista no contencioso tributário.

Durante muito tempo, alguma doutrina e até jurisprudência⁸⁵ emanada do STA ia no sentido da inadmissibilidade de aplicação do recurso excepcional de revista aos processos tributários – estando assente que o duplo grau de recurso em matéria tributária se cingia aos casos excepcionais da oposição de acórdãos –, apresentando, para o efeito, vários argumentos.

Em primeiro lugar, os defensores desta posição invocavam o elemento literal, atendendo à inexistência no contencioso tributário, de norma de competência idêntica à consagrada no ETAF, no qual se prevê a competência da Secção do Contencioso Administrativo do STA para conhecer dos recursos sobre matéria de direito, interpostos de acórdãos da Secção de Contencioso Administrativo dos Tribunais Centrais

⁸⁴ Trata-se de uma incompletude no sistema que contraria objetivamente o plano deste.

⁸⁵ Acórdãos da Secção do Contencioso Tributário do STA, de 27/9/05, Rec. n.º 489/05, de 18/4/2007; Rec. n.º 097/07 e de 16/1/08, Rec. n.º 0564/07.

Administrativos e de decisões dos Tribunais Administrativos de Círculo (artigo 24.º, n.º 2, do ETAF, confrontado com o artigo 26.º do mesmo diploma legal).

Seguindo esta interpretação literal, existindo uma lacuna na lei, resultava, para a referida Doutrina, evidente a impossibilidade de a integrar seja por via de interpretação analógica, ou por via de interpretação extensiva, tendo em conta os princípios hermenêuticos. Na esteira de JOSÉ DE OLIVEIRA ASCENSÃO *“a justificação do princípio da proibição da analogia a partir de regras excepcionais parece fácil. Se há uma regra e uma exceção, e surge um caso cuja disciplina se procura, esse caso é naturalmente abrangido pela regra, como regra que é. A exceção está delimitada para os casos que foi estabelecida e não tem elasticidade para abranger novas situações”*⁸⁶.

Em segundo lugar, a circunstância de o acesso ao STA no contencioso tributário ser muito mais amplo do que no contencioso administrativo, considerando os requisitos exigentes que se verificam na interposição de recurso, justificava o não acesso a um duplo grau de jurisdição de recurso e, por conseguinte, a inaplicabilidade do recurso excepcional de revista. JORGE LOPES DE SOUSA, sobre esta temática, defendia, em 2011 que a inadmissibilidade deste tipo de recursos em contencioso tributário seria *“uma solução que se compreende, pois o acesso ao STA, para os processos tributários, está muito mais aberto do que o está no contencioso administrativo, em face da possibilidade de recurso per saltum de decisões dos tribunais tributários sem as limitações que, para o contencioso administrativo se preveem no artigo 151.º, abertura essa cuja amplitude se estende mesmo até à possibilidade de acesso ao STA em processos de valor inferior à alçada dos tribunais tributários”*⁸⁷.

Em terceiro, atendendo ao regime do recurso de revista e como *supra* referido, a uma formação composta por três juízes de entre os mais antigos da Secção de Contencioso Administrativo compete apreciar preliminar e sumariamente os pressupostos substantivos do recurso. Revelava-se, pois, para os citados autores, uma falta de apetência desta Secção para apreciar questões de índole tributária.

⁸⁶ Cfr. José de Oliveira Ascensão (2016) *O direito – Introdução e Teoria Geral*, p. 450.

⁸⁷ Jorge Lopes de Sousa (2011) *Código de Procedimento e Processo Tributário, Anotado e Comentado, Volume IV*, anotação ao artigo 279.º, p. 390. No mesmo sentido, Voto de Vencido no Ac. do STA de 14/07/2008, processo n.º 0410/08.

Em quarto, evocava-se a inexistência, no contencioso tributário, de espécie de processos paralela à 7.^a espécie da Secção de Contencioso Administrativo, correspondente aos recursos de revista de acórdãos dos Tribunais Centrais Administrativos⁸⁸.

Por último, tal como sublinhado por JOSÉ CASALTA NABAIS⁸⁹, *“Uma remissão que já não constituirá, a nosso ver, suporte suficiente para se admitir em sede da jurisdição fiscal o recurso de revista introduzido na jurisdição administrativa pelo n.º 2 do art. 24.º do CPTA, ao definir a competência da Secção de Contencioso Administrativo do STA. A isso se opõe o facto de o art.º 26.º do ETAF, relativo à competência da Secção de Contencioso Tributário do STA, desconhecer por completo uma tal competência, não contendo assim qualquer disposição semelhante à daquele n.º 2”*.

Em face do exposto, chegou-se mesmo a invocar, por um lado, a inconstitucionalidade do disposto no artigo 150.º, n.º 1, do CPTA, na interpretação segundo a qual a Secção de Contencioso Tributário do STA era competente em razão da matéria para o conhecimento de recurso de revista interposto de acórdão proferido pela Secção de Contencioso Tributário do TCA e, por outro, a inconstitucionalidade da norma constante da alínea h), do artigo 26.º do ETAF de 2004, na interpretação segundo a qual a competência para o conhecimento do recurso de revista é deferida pela norma constante do artigo 150.º, n.º 1, do CPTA. Na base destas inconstitucionalidades está o confronto com o do disposto no artigo 165.º, n.º 1, alínea p), da CRP, isto é, violação da reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República sobre organização e competência dos tribunais.

Atualmente, não obstante esta anterior corrente, a doutrina e jurisprudência⁹⁰ maioritária do STA consolidou-se – desde meados de 2006 e até ao presente – no sentido

⁸⁸ Cfr. Deliberação CSTAF n.º 2186/2015, de 25 de novembro.

⁸⁹ José Casalta Nabais, *Cadernos de Justiça Administrativa* n.º 61 – Janeiro/ Fevereiro de 2007, p. 13.

⁹⁰ Acórdãos do STA de 4/10/2006, Rec. n.º 854/06; de 29/11/2006, Rec. n.º 729/06; de 12/12/2006, Rec. n.º 584/06; de 30/5/2007, Rec. n.º 257/07; de 30/5/2007, Rec. n.º 285/07; de 2/7/2008, Rec. n.º 173/08, de 14/7/2008, Rec. n.º 0410/08, de 16/11/2011, Rec. n.º 0740/11, de 14/12/2011, Rec. n.º 01075/11, de 12/1/2012, Rec. n.º 0899/11, de 12/1/2012, Rec. n.º 01139/11, de 7/3/2012, Rec. n.º 1108/11, de 14/3/12, Rec. n.º 1110/11, de 21/3/12, Rec. n.º 84/12, e de 26/4/12, Recs. n.ºs. 1140/11, 237/12 e 284/12.

inverso, ou seja, da admissibilidade⁹¹ no contencioso tributário do recurso excepcional de revista, tal como consagrado no artigo 150.º do CPTA.

Deste modo, são vários os contra-argumentos apresentados à anterior doutrina, ultrapassando os obstáculos criados à aplicabilidade do recurso de revista.

Neste sentido, esta última corrente sustenta que a aplicabilidade deste mecanismo tem sustentáculo formal nos termos do artigo 26.º, alínea h) do ETAF, conjugado com o artigo 2.º, alínea c) do CPPT, e que a remissão genérica operada para o CPTA “*tem natureza dinâmica e não estática*”⁹². Por conseguinte, as normas sobre processo nos tribunais administrativas são as constantes do CPTA e não as da LPTA.

No que concerne à discrepância entre as competências atribuídas à Secção de Contencioso Administrativo e à Secção de Contencioso Tributário do STA, nos termos dos artigos 24.º e 26.º do ETAF, esta corrente mais recente – de que foi precursor o STA, em acórdãos subscritos por CASIMIRO GONÇALVES, ISABEL MARQUES DA SILVA, DULCE NETO, – não atribui qualquer relevância à omissão expressa de competência desta última secção para conhecer dos recursos de revista. Apela, para o efeito, ao disposto na alínea h), do artigo 26.º do ETAF, segundo a qual compete à Secção de Contencioso Tributário conhecer “*de outras matérias que lhe sejam deferidas por lei*”. Deste modo, existindo uma remissão genérica no CPPT, nos termos da alínea d) do artigo 2.º, para as regras previstas no CPTA, nomeadamente para o disposto no artigo 150.º, a competência da referida Secção quanto a este tipo de recurso fica atribuída por lei. É este o entendimento que tem sido seguido pelo Tribunal Constitucional, quando confrontado com este tema da inconstitucionalidade orgânica⁹³.

Ademais, os defensores da aplicabilidade do recurso de revista ao contencioso tributário, também não acolhem o argumento anteriormente invocado segundo o qual o

⁹¹ Note-se que o recurso de revista não tem sido admitido sempre que o processo tributário objeto do recurso tenha sido instaurado antes da entrada em vigor do CPTA, ou seja, pendentes em 01/01/2014. A este respeito veja-se os artigos 5.º, n.º 3, e o artigo 7.º da Lei n.º 15/2002, de 22 de fevereiro (alterada pela Lei n.º 4-A/2003, de 19 de fevereiro). Neste sentido, cfr. Ac. do STA de 27/05/2009, processo n.º 085/09; Ac. do STA de 12/07/2007, processo n.º 0437/07; Ac. do STA de 18/04/2007, processo n.º 097/07; Ac. do STA de 14/07/2008, processo n.º 0410/08; Ac. do STA de 08/01/2014, processo n.º 01530/13; e Ac. do STA de 02/07/2014, processo n.º 01397/13.

⁹² Ac. do STA de 14/01/2015, processo n.º 01192/14 e de 20/05/2015, processo n.º 0185/15.

⁹³ Neste sentido, cfr. Decisão Sumária n.º 743/2014, de 05/11/2014, processo n.º 926/2014 (3.ª Secção). O Tribunal Constitucional, nesta Decisão, considera que não se verifica qualquer inconstitucionalidade orgânica por violação do disposto no artigo 165.º, n.º 1, p), na medida em que a Secção de Contencioso Tributário do STA é competente para conhecer dos Recursos de Revista, nos termos do disposto na Lei.

acesso ao STA, no âmbito de processos tributários, está muito mais aberto do que no contencioso administrativo, por não se estabelecerem tantas limitações ao recurso *per saltum*. Como se referiu, o recurso excepcional de revista tem pressupostos específicos que nada se assemelham ao recurso *per saltum*. Contrariamente ao recurso de revista, nesta segunda modalidade de recurso, o objeto de recurso são decisões proferidas pelos Tribunais Centrais Administrativos e não por Tribunais de 1.^a instância.

Acrescenta-se ainda que o recurso excepcional de revista não visa a uniformização de jurisprudência, não existindo assim qualquer incompatibilidade com o recurso por oposição de acórdãos, previsto nos termos do disposto no artigo 284.º do CPPT⁹⁴.

Por fim, com as alterações introduzidas no processo civil, através do DL n.º 303/2007, de 24 de agosto, o recurso de revista teria de ser sempre admitido por aplicação subsidiária do artigo 2.º, alínea d), do CPPT. Note-se que o recurso excepcional de revista – embora com *nuances* distintas – é admissível tanto no contencioso administrativo como no processo civil, existindo, conseqüentemente, o acesso a um duplo grau de recurso. Deste modo, a inadmissibilidade de aplicação do recurso de revista no contencioso tributário traduziria claramente uma violação do direito à tutela jurisdicional efetiva e ao princípio da igualdade, previstos nos artigos 13.º, n.º 1 e artigo 268.º, n.º 4, ambos da CRP.

Assim, é, atualmente, defendido, pela maioria da jurisprudência e doutrina⁹⁵, a admissibilidade do recurso de revista no contencioso tributário, não por via de interpretação analógica ou extensiva do artigo 24.º, n.º 2, do ETAF de 2002, mas antes por força da aplicação da norma contida no artigo 26.º, alínea h), do mesmo diploma legal e da expressa remissão genérica para as normas do CPTA e do CPC contidas nas alíneas c) e e), do artigo 2.º do CPPT.

Acompanhamos esta posição, como melhor desenvolveremos *infra*, na medida que, sendo esta uma matéria em que se tutelam direitos e bens jurídicos muito similares ao administrativo, tem sentido a existência deste grau de jurisdição, que, na sua tramitação, garante que sejam filtrados os casos e conhecidos apenas aqueles que sejam

⁹⁴ Neste sentido, Ac. do STA de 20/05/2015, processo n.º 0185/15.

⁹⁵ Neste sentido: JOAQUIM FREITAS DA ROCHA (2014) *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, pp. 423 a 424 CRISTINA FLORA e MARGARIDA REIS (2015) *Recursos no Contencioso Tributário*, pp. 101 e 102; RUI DUARTE MORAIS (2016) *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, p. 360, nota de rodapé 727; SERENA CABRITA NETO e CARLA CASTELO TRINDADE (2017) *Contencioso Tributário II – Processo, Arbitragem e Execução*, pp. 394 e 395.

considerados socialmente relevantes ou mais complexos, devendo essa apreciação ser feita pelo tribunal mais habilitado na hierarquia tributária.

10. Da admissibilidade e alcance do recurso de revista no contencioso tributário – análise crítica

Desenvolvamos agora cada um dos argumentos contrários no que toca à admissibilidade do recurso excepcional de revista no contencioso tributário, esmiuçando quanto à sua bondade e concluindo a seu respeito.

O problema em questão resulta do facto de – como vimos – o legislador, desde a entrada em vigor da primeira versão do CPPT⁹⁶, ter sido omissivo no que concerne à aplicação no contencioso tributário do recurso excepcional de revista. Para o que importa ao caso, não existindo qualquer menção a este tipo de recurso no CPPT e, por conseguinte, a previsão de um duplo grau de recurso conferido aos processos tributários, releva-se essencial perceber qual o sentido e alcance desta omissão.

Antes de mais, tendo em conta o exposto, em síntese, perfilham-se dois entendimentos possíveis quanto ao tema: por um lado, há quem defenda a existência de uma verdadeira lacuna no sistema e, como tal, suscetível de ser integrada através do recurso aos mecanismos de interpretação existentes; por outro, considera-se que o legislador, agindo ao abrigo da sua liberdade no âmbito da política legislativa, não consagrou propositadamente o recurso excepcional de revista no contencioso tributário, não existindo, assim, qualquer omissão no CPPT suscetível de ser resolvida.

Deste modo, o cerne da questão – como atrás afluído – passa sobretudo por perceber a noção de lacuna para que posteriormente se possa retirar as devidas conclusões.

Como bem refere o Supremo Tribunal de Justiça⁹⁷:

“A lacuna é sempre uma incompletude, uma falta ou falha contrária ao plano do direito vigente. (...) A mais importante das categorias das lacunas da lei são as

⁹⁶ Cfr. DL n.º 433/99, de 26/10.

⁹⁷ Ac. do STJ de 07/04/2011, processo n.º 4068/07.0TDPRT.G1.S1.

lacunas teleológicas. São lacunas a determinar em face do escopo visado pelo legislador, ou seja, em face da ratio legis. Nesta categoria de lacunas a doutrina costuma distinguir entre lacunas patentes e lacunas latentes. Verifica-se um caso da primeira espécie sempre que a lei não contém qualquer regra que seja aplicável a certo caso ou grupo de casos, se bem que a mesma lei, segundo a sua própria teleologia imanente e a ser coerente consigo própria deverá conter tal regulamentação. ***A lacuna teleológica será latente ou oculta quando a lei contém na verdade uma regra aplicável a certa categoria de casos, mas por modo tal que, olhando ao próprio sentido e finalidade da lei, se verifica que essa categoria abrange uma subcategoria cuja particularidade ou especialidade, valorativamente relevante, não foi considerada. A lacuna traduzir-se-ia aqui na ausência de uma disposição excepcional ou de uma disposição especial para essa subcategoria de casos.***⁹⁸.

Assim, na indagação da existência de uma lacuna teleológica no CPPT, é necessário perceber se a ausência de uma disposição que consagre o recurso excepcional de revista no contencioso tributário contraria o escopo visado pelo legislador, no que concerne ao regime dos recursos. E aqui perguntamo-nos: *fará sentido falar-se numa verdadeira omissão legislativa?*

O CPPT, até chegar à versão atual, já sofreu 29 alterações⁹⁹, entre as quais algumas a nível do regime de recursos. Todavia, a verdade é que o legislador nunca introduziu expressamente o recurso excepcional de revista no contencioso tributário, pelo que, a nosso ver, parece não existir uma verdadeira omissão suscetível de ser integrada, como tem sido considerado pela doutrina e jurisprudência. É que, note-se, o capítulo dos recursos no CPPT é bastante claro e compreensivo, fazendo as remissões que o legislador entendeu – algumas de carácter genérico –, mormente quanto às matérias da tramitação.

⁹⁸ Com destaque nosso.

⁹⁹ 1ª versão (DL n.º 433/99, de 26/10); 2ª versão (Lei n.º 3-B/2000, de 04/04); 3ª versão (Lei n.º 30-G/2000, de 29/12); 4ª versão (Lei n.º 15/2001, de 05/06); 5ª versão (Lei n.º 109-B/2001, de 27/12); 6ª versão (Lei n.º 32-B/2002, de 30/12); 7ª versão (DL n.º 38/2003, de 08/03); 8ª versão (DL n.º 160/2003, de 19/07); 9ª versão (Lei n.º 55-B/2004, de 30/12); 10ª versão (Lei n.º 60-A/2005, de 30/12); 11ª versão (DL n.º 76-A/2006, de 29/03); 12ª versão (DL n.º 238/2006, de 20/12); 13ª versão (Lei n.º 53-A/2006, de 29/12); 14ª versão (Lei n.º 67-A/2007, de 31/12); 15ª versão (DL n.º 34/2008, de 26/02); 16ª versão (Lei n.º 40/2008, de 11/08); 17ª versão (Lei n.º 64-A/2008, de 31/12); 18ª versão (Lei n.º 3-B/2010, de 28/04); 19ª versão (Lei n.º 55-A/2010, de 31/12); 20ª versão (Lei n.º 64-B/2011, de 30/12); 21ª versão (Lei n.º 66-B/2012, de 31/12); 22ª versão (DL n.º 6/2013, de 17/01); 23ª versão (Lei n.º 83-C/2013, de 31/12); 24ª versão (Lei n.º 82-B/2014, de 31/12); 25ª versão (Lei n.º 82-E/2014, de 31/12); 26ª versão (Lei n.º 7-A/2016, de 30/03); 27ª versão (Lei n.º 13/2016, de 23/05); 28ª versão (DL n.º 36/2016, de 01/07); 29ª versão – a mais recente (Lei n.º 42/2016, de 28/12).

Além do mais, contrariamente ao recurso excepcional de revista, nos termos do disposto no artigo 280.º, n.º 2, do CPPT, o legislador consagrou expressamente um tipo de recurso excepcional aplicável aos processos tributários, o recurso por oposição de acórdãos. Tal como defendido em relação ao recurso excepcional de revista, a este tipo de recurso excepcional aplicam-se as regras previstas no CPTA.

Face ao exposto, entendemos que não decorre do sistema a existência de uma verdadeira lacuna no mesmo, suscetível de ser integrada, através do recurso à aplicação subsidiária do regime jurídico do recurso excepcional de revista previsto no CPTA. Não é por se sentir necessidade de se conferir aos sujeitos processuais tributários um duplo grau de recurso – porventura por se sentir que as matérias em causa assim o exigem – que se pode afirmar a existência de uma verdadeira omissão no sistema. Mais: de facto, o legislador nunca viu na ausência do mecanismo do recurso excepcional de revista um problema que merecesse alteração através da sua consagração no sistema, apesar de não ter pejo em fazer alterações marcantes ao CPPT ao longo das últimas décadas.

Todavia, apesar deste nosso entendimento, a verdade é que, atualmente, é defendido pacificamente pela doutrina e jurisprudência a aplicação do recurso excepcional de revista, tal como previsto no CPTA, aos processos tributários.

Por conseguinte, ultrapassada esta primeira fase de análise legal do caminho encontrado para defender a aplicação do recurso de revista ao contencioso tributário, urge agora questionar se, independentemente do procedimento adotado para alcançar esta solução, em termos de mérito, *a aplicação do recurso de revista ao contencioso tributário merece o nosso acolhimento?*

Neste sentido, torna-se essencial compreender os motivos pelos quais, atualmente, é unânime a aplicação deste recurso excepcional ao contencioso tributário.

No ordenamento jurídico português, tem-se assistido a uma limitação no acesso aos tribunais superiores, através da introdução de restrições na admissibilidade de recurso.

Mais concretamente, no processo civil é visível esta mudança de paradigma na reforma de 2007, dado que um dos principais pilares da reforma consistiu na limitação de acesso ao STJ. Por conseguinte, esse objetivo só se alcançou através da introdução da dupla conforme, como principal instrumento de limitação de acesso ao STJ. Este

instrumento mantém-se no atual CPC, mesmo com a reforma de 2013, com a única diferença de que se passou a revelar como requisito de admissibilidade que a fundamentação das decisões seja essencialmente diferente.

No mesmo sentido, no contencioso administrativo, desde a entrada em vigor da constituição em 1976, a tendência tem sido no sentido de reforçar as competências da primeira instância em detrimento do STA. Todavia, com a reforma de 2003, o STA firmou-se no ordenamento jurídico como Tribunal Supremo. Esta transformação só foi possível devido à introdução no contencioso administrativo do recurso de revista. Deste modo, o STA passou a funcionar como “*válvula de segurança do sistema*”¹⁰⁰.

Esta mudança no ordenamento jurídico português compreende-se à luz dos princípios que vigoram no sistema, nomeadamente o princípio da celeridade processual e uma procura cada vez maior de garantir uma tutela jurisdicional efetiva mais eficaz e, por conseguinte, uma maior especialização dos tribunais inferiores para conferir uma decisão definitiva aos litígios emergentes.

Todavia, a evolução no contencioso tributário tem sido precisamente a inversa. Como *supra* referido, durante um longo período de tempo, aos processos tributários não era garantido um duplo grau de recurso, pelo que o recurso excepcional de revista era inadmissível¹⁰¹. Só mais recentemente¹⁰² é que, através de uma construção jurisprudencial e doutrinal, se passou a admitir a sua aplicação aos processos tributários. Mas, a questão que se coloca é a seguinte: por que é que a jurisprudência e a doutrina sentiram necessidade de criar no contencioso tributário um novo tipo de recurso e, por conseguinte, adotar uma mudança total de posição, quando, precisamente, a tendência nos outros ramos de direito é a de limitar cada vez mais o acesso aos tribunais superiores?

Com efeito, esta nova construção, segundo a qual se pretende, através da aplicação ao contencioso tributário do recurso excepcional de revista, conferir aos sujeitos tributários a possibilidade de terem acesso a um terceiro grau de jurisdição, é unânime

¹⁰⁰ Expressão utilizada pela jurisprudência do STA, nomeadamente no Ac. do STA de 11/07/2012, Processo n.º 0509/12.

¹⁰¹ Até 2005, a posição maioritariamente seguida pelo STA era no sentido da não aplicação do regime do recurso excepcional de revista no contencioso tributário. Cfr. Ac. de 27/09/2005, processo n.º 489/05.

¹⁰² Cfr. Primeiros acórdãos neste sentido: Acórdãos do STA de 04/10/2006, processo n.º 854/06; de 29/11/2006, processo n.º 729/06; de 12/12/2006, processo n.º 854/06; de 30/05/2007, processo n.º 257/07; de 30/05/2007, processo n.º 285/07; e de 02/07/2008, processo n.º 173/09.

nos dias de hoje, sobretudo porque entre a doutrina e a jurisprudência se sentiu a necessidade de ultrapassar os problemas que a ausência deste instituto acarretava.

De facto, vários foram os problemas apontados pelos profissionais da área como sendo uma consequência direta da ausência de um duplo grau de recurso, os quais passaremos a elencar.

Ora, apesar dos filtros que têm sido introduzidos nos outros ramos de direito no que concerne ao acesso ao Supremo Tribunal, a verdade é que em todos eles existe um duplo grau de recurso, quando se esteja perante certas questões excepcionais, contrariamente ao que sucede no contencioso tributário. Ora, daqui resulta o principal argumento apresentado, quer pela doutrina, quer pela jurisprudência, uma vez que com a introdução deste tipo de recurso no CPC, aquando da reforma de 2007, a exclusão deste instituto apenas no contencioso tributário *“traduziria, nitidamente violação do direito à tutela jurisdicional efetiva e ao princípio da igualdade constantes dos arts. 13.º, n.º 1 e 268.º, n.º 4 da CRP”*¹⁰³. No mesmo sentido, resulta do Acórdão do STA de 25/03/2015 (processo n.º 0405/14) que passando o CPC *“também a prever recurso excepcional de revista para o STJ de acórdãos de tribunais da Relação, não há, pois, razão para tal recurso se ter apenas por excluído no contencioso tributário e suscitando tal solução, ao invés, dúvidas quanto à sua conformidade à lei fundamental ao invés, dúvidas quanto à sua conformidade à lei fundamental por atentatória do direito à tutela jurisdicional efectiva e ao princípio da igualdade (artigos 13.º e 268.º n.º 4 da CRP)”*.

Mais, como *supra* referido, o recurso excepcional de revista confere um duplo grau de recurso, tal como o nome indica, apenas a situações excepcionais que envolvam a *“apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito”*¹⁰⁴. Deste modo, tendo em conta os fundamentos de recurso, percebe-se, desde logo, a necessidade de conferir aos sujeitos processuais uma garantia acrescida, uma vez que se trata de questões de extrema complexidade e suscetíveis de lesar os direitos dos contribuintes. Não descurando os outros ramos de direito, a verdade é que os processos judiciais tributários, envolvendo este tipo de questões de especial complexidade técnica e social, caracterizam-se por ser um dos

¹⁰³ Cfr. Ac. do STA de 14/01/2015, processo n.º 01192/14.

¹⁰⁴ Cfr. artigo 150.º, n.º 1, do CPTA.

processos mais “agressivos” para os sujeitos processuais e, como tal, carecem de garantias acrescidas.

Por conseguinte, a aplicação do recurso excepcional de revista no contencioso tributário atribui aos processos judiciais extremamente complexos uma melhor decisão sobre a causa, manifestada numa maior especialização técnica da secção de contencioso tributário do STA para resolver questões que exigem vastos conhecimentos técnicos na área, em detrimento dos tribunais inferiores que muitas vezes não a têm.

Todavia, esta solução não pretende ser generalizada a todo e qualquer processo judicial tributário, mas apenas em situações excepcionais. Se assim não fosse, a vulgarização do STA acabaria por esvaziar por completo as competências de segunda instância.

Neste sentido, a jurisprudência do STA tem constantemente chamado à atenção para o facto de a aplicação no contencioso tributário do recurso excepcional de revista, não significar a criação de uma nova instância generalizada de recurso. O que se pretende é que o STA funcione, efetivamente, como uma “*válvula de segurança do sistema*”¹⁰⁵. Nas palavras de MÁRIO AROSO DE ALMEIDA e CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA, “*não se pretende generalizar o recurso de revista, com o óbvio inconveniente de dar causa a uma acrescida morosidade na resolução final dos litígios*”, cabendo ao STA “*dosear a sua intervenção, por forma a permitir que esta via funcione como uma válvula de segurança do sistema*”¹⁰⁶.

Assim, o STA deve funcionar como órgão de cúpula e de regulação do sistema, exercendo uma função orientadora em relação aos demais tribunais.

Em face do exposto, consideramos que a aplicabilidade no contencioso tributário do recurso excepcional de revista previsto no CPTA se traduz, porventura, numa construção jurisprudencial demasiado “forçada”. Apesar de concordarmos inteiramente com a solução em termos de mérito e de a mesma nos parecer a única admissível, tendo em conta os argumentos já apresentados, a verdade é que não se afigura existir uma verdadeira lacuna no CPPT, suscetível de ser integrada através do recurso ao CPTA.

¹⁰⁵ Cfr. Ac. do STA de 13/07/2016, processo n.º 0512/16; de 16/12/2015, processo n.º 0624/15; de 25/03/2015, processo n.º 0405/14.

¹⁰⁶ Cfr. *Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos* (2017) p. 1146.

Por outras palavras, julgamos que o acesso a um duplo grau de recurso nas situações excecionais descritas é obviamente de admitir no contencioso tributário e, caso assim não fosse, poderíamos estar perante uma verdadeira inconstitucionalidade, uma vez que nos outros ramos de direito esta garantia está expressamente consagrada. Todavia, o procedimento adotado para chegar a esta solução não nos parece ser o mais acertado, visto que o modo de aplicação do regime previsto no CPTA é artificial.

De facto, apesar das remissões consagradas no CPPT para outros diplomas legais, a verdade é que o CPPT é um diploma autónomo com pretensão de regular todas as questões procedimentais e processuais que tenham origem no direito tributário.

Assim, entendemos que a solução mais consentânea com o sistema de recursos instituído passará por, numa futura alteração ao CPPT, consagrar expressamente o recurso excepcional de revista, como um tipo de recurso próprio da jurisdição tributária. Neste sentido, veja-se o Acórdão do STA de 14/07/2008 (processo n.º 0410/08), segundo o qual *“concedendo-se que a questão não é inteiramente liquida, o certo é que o STA tem admitido, no contencioso tributário, o recurso excepcional de revista previsto no artigo 150º do CPTA, augurando-se a sua clarificação com as já anunciadas revisões dos concernentes diplomas administrativos – ETAF e CPTA – e tributários – LGT e CPPT”*.

Consideramos urgente que esta alteração legislativa ocorra, tornando o sistema mais claro, congruente e eficaz.

10.1 Evolução Jurisprudencial

Na esteira do antedito, verifica-se que, atualmente, e desde meados de 2006, a jurisprudência largamente maioritária da secção de contencioso tributário do STA tem sido no sentido de admitir a aplicação do recurso excepcional de revista aos processos judiciais tributários.

No entanto, nem sempre foi assim, nomeadamente quando a posição dominante na doutrina¹⁰⁷ e na jurisprudência era precisamente a inversa. Neste sentido, resulta do Acórdão do STA de 27/09/2005 (processo n.º 489/05) que *“Não é admissível, na jurisdição fiscal, o recurso de revista previsto no art. 150º do CPTA. (...) Interposto tal*

¹⁰⁷ Nomeadamente por JOSÉ CASALTA NABAIS e JORGE LOPES DE SOUSA.

recurso, é o mesmo de convolar em recurso ordinário para o STA, se tal for admissível". Deste modo, sempre que no âmbito de processos judiciais tributários se interpunham recursos de revista para o STA, os mesmos eram geralmente indeferidos liminarmente.

Mais recentemente, apesar de o STA nunca ter tomado uma posição expressa sobre o tema, tem sido unânime na jurisprudência do STA a aplicação do recurso excepcional de revista no contencioso tributário, pelas razões acima mencionadas.

De facto, em face das dúvidas existentes no que respeita à aplicação deste tipo de recurso excepcional no contencioso tributário e contanto que a Lei nada esclarece a esse respeito, tendo presente o princípio *pro actione*¹⁰⁸, deve-se admitir a sua aplicação, enquanto solução que mais favorece o acesso à justiça. Esta é a posição adotada pelo STA no Acórdão de 14/07/2008 (processo n.º 0410/08).

Idêntica posição foi assumida, pelo mesmo Tribunal, em muitos outros processos¹⁰⁹.

Na linha de raciocínio que tem sido seguida pelo STA em inúmeros acórdãos¹¹⁰, o recurso excepcional de revista é admissível no contencioso tributário, não por via de interpretação analógica ou extensiva, mas antes por força do artigo 26.º, alínea h), do ETAF e da expressa remissão do CPPT para as normas previstas no CPTA, nos termos do artigo 2.º, alínea d), do CPPT.

Note-se que a jurisprudência é uniforme no sentido da excepcionalidade deste tipo de recurso, funcionando como uma verdadeira *"válvula de segurança do sistema"*¹¹¹.

Por conseguinte, o recurso de revista só deve ser admissível quando a sua admissão se revele claramente necessária para uma melhor aplicação do direito ou se estivermos perante uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental, *"sendo que esta importância fundamental tem de ser detectada*

¹⁰⁸ Concretização do princípio constitucional do acesso efetivo à justiça, segundo o qual as normas processuais devem ser interpretadas e aplicadas sempre no sentido de favorecer o acesso aos tribunais ou de evitar situações de denegação de justiça, nomeadamente por excesso de formalismo.

¹⁰⁹ Cfr. Acórdãos do STA de 14/02/2011, processo n.º 01075/11; de 14/03/2012, processo n.º 01110/11; de 16/05/2012, processo n.º 083/12; de 23/05/2012, processo n.º 0434/12; e de 16/05/2012, processo n.º 0357/12.

¹¹⁰ Cfr. Acórdãos do STA de 20/04/2016, processo n.º 01202/15; de 13/07/2016, processo n.º 0512/16; de 25/03/2015, processo n.º 0405/14; de 14/01/2015, processo n.º 01192/14; de 20/05/2015, processo n.º 0185/15; de 27/04/2016, processo n.º 01522/15

¹¹¹ Cfr. Ac. do STA de 11/07/2012, processo n.º 0509/12.

*não perante o interesse teórico ou académico da questão, mas perante o seu interesse prático e objetivo, medido pela utilidade da revista em face da capacidade de expansão da controvérsia ou da sua vocação para ultrapassar os limites da situação singular*¹¹².

Estes fundamentos alternativos de admissibilidade do recurso excepcional de revista têm sido densificados pela jurisprudência do STA.

No que concerne ao primeiro requisito – o de estarmos perante uma questão com relevância jurídica – a Secção do STA tem defendido, de forma reiterada, que a análise do conceito de relevância jurídica fundamental deve ser feita de acordo com a praticabilidade da questão¹¹³, designadamente quando a *“questão a apreciar seja de elevada complexidade ou, pelo menos, de complexidade jurídica superior ao comum”*¹¹⁴. Como exemplo, podemos ver o Acórdão do STA de 22/02/2017 (processo n.º 01415/16). No caso em apreço, colocava-se a questão de saber *“se é ou não admissível recurso ordinário directo da sentença proferida por juiz singular, ao abrigo do disposto no artigo 27º, n.º 1, alínea i), do CPTA, em acção administrativa especial em matéria tributária com valor superior à alçada do tribunal, ou se, pelo contrário, há necessidade de prévia reclamação para a conferência por, alegadamente, ser aplicável o normativo do artigo 40º/3 do ETAF”*. O Tribunal entendeu que o recurso se justificava tendo em vista garantir uma tutela jurisdicional efetiva e uma uniformização de decisões, conferindo certeza e segurança jurídica ao sistema.

Por outro lado, relativamente ao requisito de relevância social fundamental, a jurisprudência do STA tem vindo a densificar este conceito, segundo a qual apenas é de admitir o recurso excepcional de revista com este fundamento sempre que se esteja perante uma questão que *“revele especial capacidade de repercussão social, em que a utilidade da decisão extravasa os limites do caso concreto das partes envolvidas no litígio”*¹¹⁵.

Neste sentido, resulta do Acórdão do STA de 20/05/2015 (processo n.º 0185/15) a admissibilidade do recurso de revista com fundamento na relevância social fundamental. Neste caso, o Tribunal analisou a questão de saber se a classificação do tributo previsto no artigo 16.º, n.º 1 da Portaria 385/2004, de 16/4, quanto à sua natureza (se era taxa ou imposto) e legalidade, era suscetível de integrar o requisito da relevância

¹¹² Cfr. Ac. do STA de 11/07/2012, processo n.º 0509/12.

¹¹³ Cfr. Ac. do STA de 11/07/2012, processo n.º 0509/12.

¹¹⁴ Cfr. Ac. do STA de 25/06/2015, processo n.º 0229/15.

¹¹⁵ Cfr. Ac. do STA de 20/05/2015, processo n.º 0185/15.

social fundamental. O Tribunal concluiu pela afirmativa, uma vez que a questão comportava *“um amplo interesse subjectivo (para todos os Notários) e objectivo (transpõe os limites do caso concreto aqui em apreciação, constituindo um caso “tipo” que previsivelmente se repetirá – face à alegada pendência de impugnações judiciais, em coligação de autores, semelhantes à presente, a correrem termos nos tribunais tributários) e já que não se conhece pronúncia do STA sobre a matéria”*.

Paralelamente, o Acórdão do STA de 05/05/2015 (processo n.º 0770/14) admitiu o recurso de revista, dada a sua importância jurídica fundamental, *“sobre a questão de direito internacional que consiste em saber se o regime da subcapitalização previsto no então artigo 61.º do Código do IRC é compatível com os artigos 26.º, n.ºs 4 e 5 e 11.º, n.º 8 da CDT celebrada entre Portugal e os EUA, bem como, por se tratar de questão de conhecimento oficioso, se tal regime é compatível com o princípio europeu da liberdade de circulação de capitais”*.

Mais recentemente, o Acórdão do STA de 05/04/2017 (processo n.º 0194/17) admitiu o recurso de revista por a questão objeto do litígio se caracterizar pela sua relevância jurídica fundamental. Em causa estava a questão de saber se à isenção de IMI relativamente a pessoas coletivas de utilidade pública se aplicava, a partir de 01/12/2013 (data do início da vigência do CIMI, em substituição do CCA), o disposto na alínea d) do artigo 1º da Lei nº 151/99, de 14/9, ou se aplica o disposto na alínea e) do artigo 44º do EBF ou, ainda, se ambos os regimes serão aplicáveis; bem como saber que realidades estão subsumidas na expressão legal «prédios destinados diretamente à realização dos seus fins», prevista na alínea e) do nº 1 do artigo 44º do EBF. O Tribunal considerou que o objeto do litígio comportava um *“amplo interesse objectivo (transpõe os limites do caso concreto aqui em apreciação, constituindo um caso “tipo” que se repete e previsivelmente continuará a repetir-se)”*, não se conhecendo ainda pronúncia do STA sobre esta matéria.

Por último, relativamente ao requisito baseado na necessidade de garantir a melhor aplicação do direito, o STA tem entendido que a mesma *“há-de resultar da possibilidade de repetição num número indeterminado de casos futuros e conseqüente necessidade de garantir a uniformização do direito em matérias importantes tratadas pelas instâncias de forma pouco consistente ou contraditória – nomeadamente por se verificar a divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias e se ter gerado incerteza e instabilidade na sua resolução a impor a intervenção do órgão de cúpula da justiça*

administrativa e tributária com condição para dissipar dúvidas – ou por as instancias terem tratado a matéria de forma ostensivamente errada ou juridicamente insustentável, sendo objetivamente útil a intervenção do STA na qualidade de órgão regulador do sistema”¹¹⁶. A este respeito, veja-se o Acórdão do STA 11/05/2016 (processo n.º 0308/16) que admitiu o recurso de revista por considerar preenchido este requisito. No caso em concreto, estava em causa a apreciação do artigo 44.º, n.º 1, alínea e), do EBF, e do artigo 1.º, alínea d), da Lei n.º 151/99, de 14 de setembro, no sentido de perceber qual o alcance destas normas a partir do início da vigência do CIMI à isenção de IMI no que toca a pessoas coletivas de utilidade pública. O Recurso foi admitido por se considerar “manifesta a utilidade de intervenção do STA com vista a uma pronúncia que possa servir como orientação para os tribunais de que este Tribunal é órgão de cúpula, assim contribuindo para uma melhor aplicação do direito”.

Assim, desta análise jurisprudencial resulta claro que, apesar de os requisitos de que depende a admissibilidade do recurso excepcional de revista se reconduzirem a conceitos indeterminados, a verdade é que a jurisprudência do STA tem dados largos passos na concretização destes fundamentos no caso concreto.

Concluindo, a jurisprudência mostra-se coesa no que respeita à aplicação do recurso excepcional de revista no contencioso tributário e tem evoluído no sentido de ser cada vez mais perceptível qual o âmbito e o alcance dos fundamentos legais do recurso excepcional de revista.

11. Regime jurídico do recurso excepcional de revista: Pressupostos, Efeitos e Tramitação

Conforme *supra* referido, atualmente é aceite tanto pela doutrina como pela jurisprudência a aplicação do recurso excepcional de revista, previsto no CPTA, aos processos judiciais tributários regulados pelo CPPT.

¹¹⁶ Cfr. Acórdãos proferidos no âmbito dos processos n.º 01853/13 de 02/04/2014 e processo n.º 0229/15, de 25/06/2015.

Ora, questão diversa é a de saber qual o regime jurídico aplicável. Deste modo, abordaremos neste ponto os pressupostos, efeitos e tramitação do recurso excepcional de revista aplicável ao contencioso tributário.

Resulta claro da linha de raciocínio seguido pela jurisprudência do STA que aos processos judiciais tributários regulados pelo CPPT aplica-se subsidiariamente o regime do recurso excepcional de revista previsto no CPTA, com apoio legal na remissão genérica existente no artigo 2.º, alínea c), do CPPT para os artigos 144.º, n.º 1 e 2 e 150.º, ambos do CPTA.

Por conseguinte, dado que nos termos do artigo 2.º existe uma remissão semelhante para o CPC, teoricamente poderia aplicar-se o regime jurídico do recurso excepcional de revista previsto no CPC.

No entanto, a única solução que se afigura admissível consiste na aplicação das regras processuais previstas no CPTA. Este é o raciocínio que resulta também da nossa jurisprudência e doutrina, que reiteradamente têm aplicado de modo excepcional o regime jurídico do recurso de revista do CPTA aos processos tributários, apesar de, em regra, processos desta natureza seguirem o regime dos recursos previstos expressamente no CPPT.

Com efeito, os pressupostos, efeitos e tramitação do recurso excepcional de revista aplicável aos processos tributários são os mesmos do recurso excepcional de revista previsto no CPTA, dada a sua aplicação subsidiária. Pelo que, tudo que ficou dito anteriormente aplica-se neste capítulo, com as necessárias adaptações.

Assim, por razões de praticabilidade elencaremos apenas os pontos de regime divergentes, que carecem de uma adaptação ao contencioso tributário, sendo que o único ponto de regime que se afigura distinto, diz respeito à tramitação do recurso, mais concretamente à competência para decidir sobre a admissibilidade do recurso.

Ora, contrariamente ao que sucede no contencioso administrativo, no âmbito do contencioso tributário esta decisão caberá a uma formação constituída por três juízes de entre os mais antigos da Secção de Contencioso Tributário. Esta formulação decorre de uma adaptação do já mencionado n.º 5, do artigo 150.º do CPTA¹¹⁷.

¹¹⁷ Cfr. Jorge Lopes de Sousa (2011) *Código de Procedimento e Processo Tributário Anotado*, anotação ao artigo 279.º, p. 390.

Do exposto, resulta clara a necessidade de um conhecimento aprofundado do regime previsto no CPTA para o recurso excepcional de revista, na medida em que o mesmo se aplica integralmente ao contencioso tributário. Sem ter presente o que foi dito anteriormente, não conseguiremos ter presente o regime do recurso excepcional de revista aplicável aos processos judiciais tributários.

Conclusão

O contencioso tributário é um ramo do direito autónomo, pese embora se complemente com o recurso aos outros ramos processuais, como seja o processo civil e o contencioso administrativo.

Por conseguinte, o CPPT consagra um sistema de recursos jurisdicionais aplicável ao contencioso tributário, sem prejuízo da aplicação subsidiária do CPC e do CPTA.

Todavia, o legislador, contrariamente ao que se passa nos restantes ramos do Direito, não consagrou o instituto do recurso excepcional de revista. De facto, trata-se de uma exceção à regra, na medida em que nos restantes ramos de direito se prevê expressamente tal recurso, verificadas que estejam certas situações excepcionais, facultando aos sujeitos processuais o acesso a uma terceira instância, isto é, a um duplo grau de recurso.

Assim, em sede administrativa, apenas se admite o recurso excepcional de revista nas situações em que o objeto do recurso é a apreciação de uma questão que se fundamente na sua relevância jurídica ou social de importância fundamental ou que seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

No entanto, no que concerne aos processos tributários, o acesso ao STA, em terceiro grau de jurisdição, mesmo em face destas circunstâncias, estaria vedado à partida, contanto que essa possibilidade não resulta do CPPT.

De facto, este foi o entendimento seguido pela doutrina e pela jurisprudência ao longo de vários anos. Para o efeito, defendia-se que a circunstância de o legislador não ter previsto este tipo de recurso tinha sido propositada, não havendo espaço na lei para uma aplicação subsidiária do recurso de revista previsto no CPTA.

Esta posição mudou radicalmente, em meados da década de 2000, tendo-se consolidado no sentido inverso. Atualmente, é maioritário o entendimento segundo o qual aos processos tributários se aplica subsidiariamente o recurso excepcional de revista, nos termos do artigo 2.º do CPPT que remete para o artigo 150.º do CPTA.

Porém, apesar dos argumentos antagónicos apresentados, a verdade é que qualquer das duas posições tem as suas falhas e problemas.

Com efeito, aderimos à posição que defende a admissibilidade de aplicação do recurso excepcional de revista no contencioso tributário. De facto, não faria sentido que apenas no contencioso tributário não se permitisse o acesso a um duplo grau de recurso em situações verdadeiramente excepcionais, com um enorme impacto para os sujeitos processuais e para o Direito em geral. Aliás, tal ideia perde ainda mais sentido se considerarmos, por um lado, a natureza dos processos tributários, na medida em que se os mesmos se revelam suscetíveis de lesarem gravemente os direitos dos contribuintes e, por outro, a enorme complexidade técnica e específica das matérias fiscais que carecem de apreciação, em última análise, da secção de contencioso tributário do STA.

Paralelamente, consideramos que não existe qualquer lacuna no sistema, suscetível de ser preenchida. Entendemos, na verdade - e independentemente da bondade dos seus propósitos - que a solução que tem sido aplicada pelos Tribunais e defendida pela doutrina é uma construção demasiado forçada, criada com o único intuito de fazer face aos problemas que se faziam sentir na prática.

Em face do exposto, somos da opinião de que, para que o recurso de revista no contencioso tributário deixe de ser suscetível de controvérsia do ponto de vista dogmático, apresentar-se-ia como útil, numa futura e próxima reforma do CPPT, inserir-se no capítulo correspondente aos recursos jurisdicionais, o recurso excepcional de revista, como um mecanismo próprio do contencioso tributário, ao serviço da tutela efetiva que se quis consagrar a favor dos contribuintes.

Bibliografia

ALMEIDA, Mário Aroso de (2003) *O Novo Regime do Processo nos Tribunais Administrativos*, Coimbra: Almedina, 2.^a edição

ALMEIDA, Mário Aroso de, CADILHA, Carlos Alberto Fernandes (2017) *Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos*, Coimbra: Almedina, 4.^a Edição

ANDRADE, José Carlos Vieira de (2016) *A justiça administrativa (lições)*, Coimbra: Almedina, 15.^a edição

ASCENSÃO, Oliveira Ascensão (2016) *O Direito – Introdução e Teoria Geral*, Coimbra: Almedina, 13.^a Edição

CADILHA, Carlos Alberto Fernandes (2006) *Dicionário de contencioso administrativo*, Coimbra: Almedina

CANOTILHO, J. J. Gomes, MOREIRA, Vital (2007) *Constituição da República Portuguesa Anotada, volume I*, Coimbra: Coimbra Editora, 4.^a edição

CRESPO, Miguel Ângelo Oliveira (2007) *O Recurso de Revista no Contencioso Administrativo*, Coimbra: Almedina

FERREIRA, Fernando Amâncio (2005) *Manual dos recursos em processo civil*, Coimbra: Almedina, 5.^a edição

FLORA, Cristina (2015) “O regime dos Recursos Jurisdicionais no Processo Tributário” *in Plano de Formação Contínua do Centro de Estudos Judiciários*, pp. 183 a 198, disponível em <http://www.cej.mj.pt/>

FREITAS, José Lebre de, ALEXANDRE, Isabel (2014) *Código de Processo Civil Anotado, volume I.º*, Coimbra: Coimbra Editora

GERALDES, António Santos Abrantes (2013) *Recursos no novo Código de Processo Civil*, Coimbra: Almedina

MACHADO, João Baptista (2012) *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, Coimbra: Almedina

MENDES, Armindo Ribeiro (2009) *Recursos em Processo Civil na reforma de 2007*, Coimbra: Coimbra Editora

MENDONÇA, Luís Correia de, ANTUNES, Henrique (2009) *Dos recursos: regime do decreto-lei n.º 303/2007, de 24 de agosto*, Lisboa: Quid Juris?

MIRANDA, Jorge, MEDEIROS, Rui (2010) *Constituição da República Portuguesa Anotada, Tomo I*, Coimbra: Coimbra Editora, 2.ª edição

MORAIS, Rui Duarte (2016) *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra: Almedina

NABAIS, José Casalta (2007), “Considerações sobre o Anteprojecto de Revisão da Lei Geral Tributária e do Código de Procedimento e de Processo Tributário” in *Cadernos de Justiça Administrativa n.º 61*, Janeiro/ Fevereiro, p. 13 Coimbra: Almedina

NABAIS, José Casalta (2009) *Direito Fiscal*, Coimbra: Almedina, 5.ª Edição

NETO, Serena Cabrita (2004) *Introdução ao Processo Tributário*, Coimbra: Coimbra Editora

NETO, Serena Cabrita, TRINDADE, Carla Castelo Trindade (2017) *Contencioso Tributário II – Processo, Arbitragem e Execução*, Coimbra: Almedina

PINTO, Rui Gonçalves (2014) *Notas ao Código de Processo Civil*, Coimbra: Coimbra Editora, 1.ª Edição

PORTUGAL, Ministério da Justiça, Gabinete de Política Legislativa e Planeamento (2003) *Reforma no contencioso administrativo, volume III*, Coimbra: Coimbra Editora, p. 38

RATO, António Esteves Fermiano (2004) *Contencioso Administrativo: novo regime explicado e anotado*, Coimbra: Almedina

REIS, Margarida, FLORA, Cristina (2015) *Recursos no Contencioso Tributário*, Lisboa: Quid Juris?

ROCHA, Joaquim Freitas da (2014) *Lições de procedimento e processo tributário*, Coimbra: Coimbra Editora, 5.ª Edição

SALEMA, Inês (2015) “O recurso excepcional de revista no contencioso tributário: admissibilidade e efeitos colaterais em matéria de custas processuais” in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 8, n.º 1, Edições Almedina, pp. 225 a 229

SOUSA, Jorge Lopes de (2011) *Código de Procedimento e de Processo Tributário, volume IV*, Lisboa: Áreas Editora

SOUSA, Jorge Lopes de, SANTOS, Manuel Simas (1997) *Recursos Jurisdicionais em Contencioso Fiscal*, Lisboa: Editora Rei dos Livros

TORRÃO, João António Valente (2005) *Código de Procedimento e de Processo Tributário - anotado e comentado*, Coimbra: Almedina

RATO, António Esteves Fermiano (2004) *Contencioso Administrativo: novo regime explicado e anotado*, Coimbra: Almedina

REIS, Margarida, FLORA, Cristina (2015) *Recursos no Contencioso Tributário*, Lisboa: Quid Juris?

ROCHA, Joaquim Freitas da (2014) *Lições de procedimento e processo tributário*, Coimbra: Coimbra Editora, 5.ª Edição

SALEMA, Inês (2015) “O recurso excepcional de revista no contencioso tributário: admissibilidade e efeitos colaterais em matéria de custas processuais” in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 8, n.º 1, Edições Almedina, pp. 225 a 229

SOUSA, Jorge Lopes de (2011) *Código de Procedimento e de Processo Tributário, volume IV*, Lisboa: Áreas Editora

SOUSA, Jorge Lopes de, SANTOS, Manuel Simas (1997) *Recursos Jurisdicionais em Contencioso Fiscal*, Lisboa: Editora Rei dos Livros

TORRÃO, João António Valente (2005) *Código de Procedimento e de Processo Tributário - anotado e comentado*, Coimbra: Almedina