

**TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO NORTE | FISCAL****Acórdão**

Processo	Data do documento	Relator
00406/13.5BEVIS-S1	11 de novembro de 2021	Irene Isabel Gomes Das Neves

**DESCRITORES**

Recurso em separado/prova pericial/prova testemunhal/acção administrativa especial

**SUMÁRIO**

I- Na acção administrativa especial, na qual, para além do aferir da legalidade do acto de indeferimento sindicado, cumpre conhecer do pedido de condenação à prática do acto devido, o qual exige a análise da pretensão do interessado.

II- O direito à prova é objecto de uma forte tutela nesses tipos de acção, devendo o tribunal decidir conforme os factos e as provas que lhe são apresentados dentro das regras processuais, sendo, em princípio, admissíveis todos os meios gerais de prova que as partes ofereçam (dada a aplicação da lei processual civil no que se refere à produção de prova - artigo 90.º, n.º 2 do CPTA), só podendo ser recusada quando exista norma legal que limite ou proíba determinado meio de prova ou quando se julgue que as provas oferecidas são manifestamente impertinentes, inúteis ou desnecessárias em face das questões colocadas.\*

\* Sumário elaborado pela relatora.

## TEXTO INTEGRAL

### **Recurso do despacho interlocutório que admitiu os requerimentos probatórios (admissibilidade de prova testemunhal e prova pericial colegial)**

#### **1. RELATÓRIO**

**1.1.** O acima identificado **Recorrente** (Ministério da Economia), notificados do Despacho Saneador proferido no âmbito da acção administrativa especial em que é Ré, não concordando com o segmento do despacho saneador que a final conheceu dos **requerimentos probatórios** no sentido da **admissão do rol de testemunhas** apresentado pela Autora e, bem assim, da **admissão da realização de prova colegial**, vem apresentar recurso da mesma.

Apresenta as seguintes **conclusões**:

“(…)

E) O presente recurso visa, ainda, a revogação do Despacho Saneador de 05.02.2019 na parte em que decide admitir «o rol de testemunhas apresentado pelo A. - artigo 495.2 e seguintes do CPC ex vi artigo 35.2, n.9 2 do CPTA - cfr. Fls. 103 do processo físico» e «determina a realização da prova pericial colegial», notificando o Réu para «querendo, aderir ao objeto da perícia proposto pelo A. ou propor ampliação ou restrição do mesmo, assim como indicar perito».

F) Acontece que a A. veio a requerer prova testemunhal e pericial, tendo o Réu considerado desde o início que tal prova era despicienda neste processo, por inútil, atenta a natureza do ato aqui em causa, proferido ao abrigo de poderes discricionários, não podendo o Tribunal substituir-se à Administração.

G) Assim, omite o Tribunal no duto despacho saneador que o R. não indica testemunhas nem peritos, por deles ter prescindido por entender não poder haver lugar a prova nestes autos, considerando a natureza do ato aqui em causa.

H) Salvo o devido respeito, que é muito, parece-nos que o Tribunal incorre em erro ao admitir a produção de prova, seja testemunhal ou pericial

I) Pois, face à relação material controvertida, tal como configurada pelo A. e tendo em conta a matéria de facto invocada, a produção de prova testemunhal e pericial não é necessária, sendo mesmo impossível.

J) Em primeiro lugar, porque os factos relevantes subjacentes ao objeto desta ação, já se encontram todos cabalmente demonstrados nos documentos juntos e no processo instrutor que também se juntou aos autos (relativo ao exercício do ano de 2010, com início em 3 de janeiro de 2012).

K) E, por outro lado, porque os vícios assacados aos atos impugnados de (i) violação de lei por a Comissão não ter reconhecido os projetos apresentados como atividades de I&D, de (ii) falta de fundamentação e de (iii) de injustiça e desproporcionalidade da decisão impugnada, claramente não se verificam pela análise de tudo o que foi junto ao processo em termos documentais.

L) Mas principalmente, porque nem sequer pode haver prova testemunhal ou pericial neste caso.

M) O mérito das decisões desta Comissão Certificadora não pode ser sindicável pelo poder jurisdicional, por justamente serem tomadas com base em critérios exclusivamente técnicos para aferir da existência de atividades de I&D (salvo erro manifesto, que no caso, nem sequer foi alegado pela A.).

N) O Recorrente invocou na sua contestação a "insindicabilidade das decisões da Comissão", o que é de conhecimento oficioso pelo Tribunal, conforme artigo art. 87º/1º) do anterior CPTA, aplicável aos presentes autos, e artigo 578.2 CPC.

O) O Recorrente, ao conceder o crédito fiscal ao abrigo da Lei n.º 4/2005, de 3 de Agosto, em especial à luz do disposto nos artigos 42 e 62 da referida Lei, às empresas que comprovem que tiveram despesas relacionadas com atividades de investigação e desenvolvimento (I&D), não está a atuar no âmbito do exercício de poderes vinculados, mas sim de poderes discricionários.

P) No caso dos autos, e refletindo sobre a natureza da decisão que a Comissão Certificadora, tem de tomar, ao abrigo deste regime legal da concessão de incentivos fiscais às empresas que invistam em atividades de I&D, facilmente se percebe que a referida Comissão atua no domínio da chamada "discricionariedade técnica".

Q) O fundamento da própria discricionariedade na atividade administrativa reside no facto de, na maioria das vezes, o legislador não poder prever todas as situações nas quais a Administração terá que atuar, deixando ao critério dos órgãos decisores, tendo em conta os diferentes contextos e sectores, a tomada das decisões que melhor salvaguardem o interesse público.

R) É também este o fundamento que se encontra na base do regime instituído pela Lei n.º 40/2005, que criou o Sistema de Incentivos Fiscais em Investigação e Desenvolvimento Empresarial, encontrando-nos, por isso, numa área maioritariamente técnica, em que o que se pretende é impulsionar a capacidade tecnológica das empresas e fomentara investigação científica no sector privado.

S) É verdade que a Lei menciona quais deverão ser as despesas consideradas elegíveis para efeitos de atribuição do benefício fiscal, que poderá ser deduzido à coleta em sede de IRC - cfr. artigo 39, mas esse elenco esse é meramente enunciativo, pois estipula "desde que se refiram as atividades de investigação e desenvolvimento", fixando a lei conceitos abertos cujo conteúdo deve ser preenchido com interpretações de carácter técnico.

T) Ora, a determinação do conteúdo destes conceitos e bem assim o que se deve entender por atividades de I&D está a cargo da Comissão Certificadora, um órgão administrativo "ad hoc" designado especificamente pela lei para este efeito da emissão das declarações comprovativas, previstas no artigo 6º, n.º 1, com poder decisório próprio, baseado em critérios específicos de avaliação técnico científica e análise das candidaturas.

U) E, nesta medida, a atividade da Comissão desenrola-se no âmbito daquilo que se apelida de discricionariedade técnica, pelo que não deverá o Tribunal sindicar os juízos de valoração técnica feitos pela Administração, estando a intervenção do Tribunal limitada à fiscalização do chamado "erro manifesto", sempre admitido como controle das garantias dos administrados.

V) No caso dos autos, a decisão da Comissão foi no sentido de não se estar perante atividades de I&D e, em consequência, considerar como não elegível as despesas apresentadas pela A. na sua candidatura, pelas razões expostas nas suas deliberações de 07.05.2013 e fê-lo no âmbito da discricionariedade meramente técnica, o que prova à evidência que já não estamos no âmbito do "erro manifesto" apreciável pelo Tribunal!

W) Pelo que, não se tratando de erro manifesto - nem a A. o alegou - não deve o

Tribunal substituir-se à vontade da Administração, não devendo sindicarem os juízos de valoração técnica feitos pela Administração, por se tratar de uma questão de incompetência do Tribunal, tendo em conta o princípio da separação e poderes, face à reserva de administração.

X) Pelo que, à luz do que se deixa dito, impõe-se a procedência do presente recurso e revogação do Despacho Saneador de 05.02.2019, substituindo-se por outro que (...) não admita a produção de prova, seja testemunhal ou pericial.

**Termos em que, com o suprimento de V. Ex.ªs, se requer seja dado provimento ao presente recurso, considerando nulo ou revogando-se o Despacho recorrido e substituindo-se por outro (...) que indefira a produção de prova, seja testemunhal ou pericial, como é de Lei e de Justiça!**

As **contra-alegações** apresentadas pela Autora – sem conclusões, centram-se na nulidade do despacho saneador, por omissão de pronúncia, alegada em sede de recurso pela Ré, o qual nessa parte viria a ser julgada válida a desistência do recurso. Aquelas contra-alegações extensivas, redundam em considerações doutrinárias e jurisprudenciais sobre a impugnabilidade do acto administrativo em crise e paralelamente considerandos pontuais sobre admissão dos meios probatórios.

**1.2.** O recurso foi admitido como de **apelação**, com subida em separado e efeito devolutivo.

**1.3.** Com dispensa dos vistos legais dos Exmos. Desembargadores Adjuntos (cfr. art. 657º, n.º 4 do Código de Processo Civil (CPC), submete-se desde já à conferência o julgamento do presente recurso.

**Questões a decidir:**

A questão sob recurso e que importa decidir, suscitada e delimitada pelas alegações de recurso e respectivas conclusões:

Ø Apreciar se as diligências de prova requeridas (prova testemunhal e perícia colegial) e deferidas são impertinentes e desnecessárias para a descoberta da verdade.

## **2. FUNDAMENTAÇÃO**

### **2.1. Com interesse para a decisão importa elencar as seguintes ocorrências processuais:**

a) Pela presente ação, pretende a Autora a anulação do despacho datado de 07/05/2013, da Comissão Certificadora para o Sistema de Incentivos Fiscais (SIFIDE), no segmento em que a mesma indeferiu o processo de candidatura da M., S.A. ao SIFIDE respeitante ao exercício económico de 2010, bem como a condenação do Réu à prática do ato devido, de reconhecimento que as despesas incluídas nos projetos em causa são elegíveis para o efeito da concessão dos incentivos fiscais do SIFIDE quanto ao exercício de 2010, ou subsidiariamente, que seja o Réu condenado a emitir nova decisão devidamente fundamentada, com todos os fundamentos de facto e de Direito que a sustentam, devidamente especificados por referência aos concretos projetos e despesas elegíveis em causa;

b) “O processo não contém todos os elementos de facto para proferir uma decisão segura e conscienciosa do mérito da causa, segundo as várias soluções plausíveis de direito, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 596.º do CPC, aplicável ex vi do artigo 35.º, n.º 2, do CPTA, se passa a proferir

### **DESPACHO DE IDENTIFICAÇÃO DO OBJETO DO LITÍGIO E ENUNCIÇÃO DOS TEMAS DA PROVA**

#### **I. Objeto do Litígio**

Aferir se as atividades e despesas incluídas pela A. na candidatura que compreendeu dois projectos de I & D, denominados “D.” e “N. 2010”, são

elegíveis para o efeito de concessão dos incentivos fiscais do SIFIDE, relativamente ao exercício de 2010.

## **II. Temas de prova**

Averiguar se nos projetos de “D.” e “N. 2010” existe atividade de investigação e desenvolvimento (I&D) elegível para o efeito de concessão dos incentivos fiscais do SIFIDE, relativamente ao exercício de 2010.

\*\*\*\*

### **Requerimentos probatórios:**

**1.** Admite-se o rol de testemunhas apresentado pela A. - artigo 495.º e seguintes do CPC ex vi artigo 35.º, n.º 2 do CPTA – cfr. fls. 103 do processo físico.

**2.** A A. na petição inicial vem requerer a realização de prova pericial colegial, indicando o respetivo objeto.

Conforme alude o artigo 388.º do Código Civil, “a prova pericial tem por fim a perceção ou apreciação de factos por meio de peritos, quando sejam necessários conhecimentos especiais que os julgadores não possuem, ou quando os factos, relativos a pessoas, não devam ser objeto de inspeção judicial”.

Ora, perante a natureza específica da matéria sobre que versam os presentes autos, considera este tribunal que se afigura pertinente à descoberta da verdade material e à justa composição do litígio a requerida prova pericial.

Traduzindo a prova pericial colegial uma maior garantia, quer ao tribunal quer às partes do dissídio e tendo sido a mesma requerida ao abrigo da alínea b) do n.º 2 do artigo 468.º do CPC, determino a realização da prova pericial colegial.

Por conseguinte, notifique a A. para, no prazo de 10 (dez) dias, vir aos autos indicar o seu perito.

Mais notifique o Réu para, e nos termos do n.º 1 do artigo 476.º do CPC, aplicável ex vi artigo 35.º, n.º 2 do CPTA, por força do 97.º, n.º 2 do CPPT,

querendo, aderir ao objeto pericial proposto pela A. ou propor ampliação ou restrição ao mesmo, assim como indicar perito.” (objecto do recurso - sublinhado nosso)

c) “O Réu, inconformado com o despacho saneador proferido nos presentes autos bem como dos despachos que se lhe seguiram que admitiram os requerimentos probatórios apresentados pela Autora, respeitantes a prova testemunhal e pericial requerida, veio através do requerimento de 22/02/2019, a fls. 617 a 624 do processo físico, apresentar recurso.

Por requerimento apresentado em 19/06/2019, a fls. 669 do processo físico, veio o mesmo desistir da primeira parte do recurso respeitante ao despacho saneador proferido, mantendo o interesse na segunda parte do recurso, relativo aos requerimentos probatórios.

Nos termos do que dispõe o artigo 632º, n.º 5 do CPC, aplicável por força do artigo 140º do CPTA, ex vi artigo 97º, n.º 2 do CPPT, a desistência do recurso é livre até à prolação da decisão.

Destarte, atento o requerido, julgo válida a desistência da primeira parte do recurso interposto pelo Réu atinente ao despacho saneador proferidos nos presentes autos.

Sem custas.

Notifique.

No que respeita ao recurso interposto na parte respeitante ao despacho de admissão dos requerimentos probatórios, em que se decidiu pela admissibilidade da prova testemunhal e prova pericial colegial requerida pela Autora, por se mostrar admissível, estar em tempo e apresentado por quem tem legitimidade, admito o recurso interposto para o Venerando Tribunal central Administrativo Norte, o qual é processado como recurso de apelação, com subida imediata, em separado e com efeito suspensivo, nos termos dos artigos 142º, n.º 5, 143º, n.º 1, 144º, n.º 1 e 145º do CPTA [na redacção anterior à introduzida pelo Decreto-Lei n.º 214-G/2015, 02/10], e artigos 644º, n.º 2,

alínea d). 645º, n.º 2, 646º, n.º 3, alínea f), do CPC, ex vi artigo 97º, n.º 2 do CPPT.” (despacho de admissão do recurso)

## **2.2. Apreciando**

**2.2.1.** Em função das vicissitudes processuais acima enunciadas cumpre, pois, analisar o objeto do recurso – saber se as requeridas e indeferidas diligências instrutórias são pertinentes e necessárias para a descoberta da verdade em discussão nos autos e conseqüentemente concluir se foi correta (ou não) a decisão de deferir os mencionados meios de prova.

Tal como resulta do disposto no artigo 410º do CPC, a instrução tem por objeto os temas da prova enunciados, ou quando não houver lugar a esta enunciação, os factos necessitados de prova.

E a prova tem por função demonstrar a realidade dos factos – 341º do Código Civil (CC). Àquele que invocar um direito incumbe a prova dos factos constitutivos do mesmo e à parte contrária a prova dos factos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito que contra si é invocado (342º do CC). Sem prejuízo das exceções previstas nos artigos 343º e 344º do CC. no que concerne ao ónus de prova e da dispensa de prova dos factos notórios tal como previsto no artigo 412º do CPC.

O artigo 388.º do Código Civil regula o objecto da prova pericial nos seguintes termos: “A prova pericial tem por fim a percepção ou apreciação de factos por meio de peritos, quando sejam necessários conhecimentos especiais que os julgadores não possuem, ou quando os factos, relativos a pessoas, não devam ser objecto de inspecção judicial.”

No Código de Processo Civil, a prova pericial surge no Livro II – Título V no Capítulo IV e está especificamente regulada nos artigos 467º a 489º.

Dispõe o artigo 476.º do CPC, sob a epígrafe “Fixação do objeto da perícia”, que:

“1 - Se entender que a diligência não é impertinente nem dilatária, o juiz ouve a

parte contrária sobre o objeto proposto, facultando-lhe aderir a este ou propor a sua ampliação ou restrição.

2 - Incumbe ao juiz, no despacho em que ordene a realização da diligência, determinar o respetivo objeto, indeferindo as questões suscitadas pelas partes que considere inadmissíveis ou irrelevantes ou ampliando-o a outras que considere necessárias ao apuramento da verdade.”

Finalmente, o art. 90º, nº 3 do CPTA, sob a epígrafe “Instrução e decisão parcelar da causa”, preceitua que “No âmbito da instrução, o juiz ou relator ordena as diligências de prova que considere necessárias para o apuramento da verdade, podendo indeferir, por despacho fundamentado, requerimentos dirigidos à produção de prova sobre certos factos ou recusar a utilização de certos meios de prova, quando o considere claramente desnecessário.

O direito à prova correlaciona-se com o ónus da prova estabelecido no artigo 342º do CC. O direito à prova constitucionalmente reconhecido, no art. 20.º da CRP, faculta às partes a possibilidade de utilizarem em seu benefício os meios de prova que considerarem mais adequados, desde que legalmente admissíveis, pertinentes e não tenham cariz dilatatório. – cfr. ac. do TRG, de 08.01.2013, proc. nº 4042/08, disponível para consulta em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt) (assim como os demais arestos citados infra).

No que se refere concretamente à prova pericial, ensinam Lebre de Freitas, Montalvão Machado e Rui Pinto que “Requerida a perícia, o juiz verificará se ela é impertinente, por não respeitar aos factos da causa, ou dilatatória por, respeitando embora aos factos da causa, o seu apuramento não requerer o meio de prova pericial, por não exigir os conhecimentos especiais que esta pressupõe (art. 388º CC). Sendo a diligência impertinente ou dilatatória, o juiz indefere-a (...).

Não havendo indeferimento, é notificada a parte contrária para se pronunciar sobre o objecto da perícia, ao qual pode aderir, ou cuja ampliação ou restrição

pode propor”. – in CPC Anotado, Vol. II, Coimbra Editora, 2001, pág. 504.

Segundo Manuel de Andrade, a prova pericial «traduz-se na percepção, por meio de pessoas idóneas para tal efeito designadas, de quaisquer factos presentes, quando não possa ser directa e exclusivamente realizada pelo juiz, por necessitar de conhecimentos específicos ou técnicos especiais (...); ou na apreciação de quaisquer factos (na determinação das ilações que deles se possam tirar acerca de outros factos), caso dependa de conhecimentos daquela ordem, isto é, de regras de experiência que não fazem parte da cultura geral ou experiência comum que pode e deve presumir-se no juiz, como na generalidade das pessoas instruídas e experimentadas» (Manuel de Andrade, Noções Elementares de Processo Civil, Coimbra Editora, 1979, págs. 262-263).

Fernando Pereira Rodrigues salienta que «a função da prova pericial não é apenas a de recolha de factos, mas também a da apreciação técnica dos factos observados. A função típica do perito é a da colheita de factos para depois produzir quanto aos mesmos uma apreciação técnica, mediante juízos de valor que se lhe ofereçam emitir com fundamento em critérios normativos, princípios científicos ou máximas da experiência.» - in A Prova em Direito Civil, Coimbra Editora, 2011, p. 115.

Assim, a «nota típica, mais destacada, da prova pericial consiste em o perito não trazer ao tribunal apenas a perspectiva de factos, mas poder trazer também a apreciação ou valoração de factos, ou apenas esta» (Antunes Varela, J. Miguel Bezerra e Sampaio e Nora, Manual de Processo Civil, 2ª edição, Coimbra Editora, 1985, pág. 576).

Sobre a admissibilidade da prova pericial, pronunciou-se recentemente o TRP, em acórdão de 26.10.2020, proferido no proc. 258/18, assim sumariado: “I - Toda a prova a produzir, e, como tal, também a pericial, se destina a demonstrar a realidade dos factos da causa relevantes para a decisão (artº 341º do Código Civil), sendo que a demonstração que se pretende obter com a prova se traduz na convicção subjetiva a criar no julgador. II - Podendo ser

objeto de instrução tudo quanto, de algum modo, possa interessar à prova dos factos relevantes para a decisão da causa segundo as várias soluções plausíveis da questão de direito, vedado está aquilo que se apresenta como irrelevante (impertinente) para a desenhada causa concreta a decidir, devendo, para se aferir daquela relevância, atentar-se no objeto do litígio (pedido e respetiva causa de pedir e matéria de exceção); III - Havendo enunciação dos temas de prova, o objeto da instrução são os temas da prova formulados, densificados pelos respetivos factos, principais e instrumentais (constitutivos, modificativos, impeditivos ou extintivos do direito afirmado) -v. arts 410º, do CPC e 341º e seguintes, do Código Civil e, ainda, artigo 5º, daquele diploma legal; V - Cabe ao tribunal pronunciar-se sobre as provas propostas e emitir, sobre elas, um juízo, não só de legalidade mas também de pertinência sobre o seu objeto: a prova de factos, controvertidos, da causa, relevantes para a decisão. V - A prova pericial, com a especificidade de ter a mediação de uma pessoa - o Perito - para a demonstração do facto, consiste na perceção ou apreciação de factos pelo perito/s chamado a os percecionar (com os órgãos dos sentidos) e/ou a os valorar (à luz dos seus especiais conhecimentos técnicos, científicos ou artísticos), conhecimentos esses que, não fazendo parte da cultura geral e da experiência comum, se presumem não detidos pelo julgador. VI - A perícia, para perceção e valoração de factos da causa carecidos de prova (por isso pertinente), só deveria ser indeferida se a perceção e a apreciação desses factos não reclamasse conhecimentos científicos, técnicos ou artísticos especiais (caso em que seria dilatória).”

Em acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães, de 05.12.2019, fez-se constar ainda que “Sendo o objecto legal da prova pericial a perceção ou apreciação de factos que exigem conhecimentos especiais que o julgador não possui, deverá a mesma ser indeferida - por impertinente ou desnecessária - quando essa perceção ou apreciação esteja, completa e seguramente, ao alcance do julgador.”. E ainda, que “Para admissão da prova pericial não se

exige que a mesma seja o único meio disponível para a demonstração de determinado facto (isto é, que deva ser rejeitada desde que a prova do mesmo possa ser feita por outros meios alternativos); poderá ser apenas a prova preferencial, face ao objecto do litígio.”

Por sua vez, o Tribunal da Relação de Lisboa, em acórdão de 24.09.2019, no processo nº 2009/17, afirma que: “A necessidade de prova pericial afere-se, naturalmente, em função dos factos articulados pelas partes em cada concreto processo, sempre que à percepção ou apreciação desses factos sejam necessários conhecimentos especiais que os julgadores não possuem, isto é, conhecimentos para além da ciência jurídica, sendo, por isso, necessária a cultura especial e a experiência qualificada do perito na matéria em causa.”

Dos ensinamentos supra enunciados resulta que, requerida a produção de prova pericial, **cabe ao julgador aferir se os factos relevam para a boa decisão da causa** (juízo comum a qualquer meio de prova) **e se o apuramento de tais factos demanda este concreto meio de prova por exigirem conhecimento especiais** (juízo específico da prova pericial).

Revindo aos autos e à questão que nos ocupa, quanto aos requerimentos probatórios apresentados pela Autora na p.i. in fine, **prova testemunhal e perícia colegial**, o Tribunal a quo decidiu-se pelo deferimento nos seguintes termos: “Ora, perante a natureza específica da matéria sobre que versam os presentes autos, considera este tribunal que se afigura pertinente à descoberta da verdade material e à justa composição do litígio a requerida prova pericial. Traduzindo a prova pericial colegial uma maior garantia, quer ao tribunal quer às partes do dissídio e tendo sido a mesma requerida ao abrigo da alínea b) do n.º 2 do artigo 468.º do CPC, determino a realização da prova pericial colegial.”. Nesta medida, diremos que o Tribunal a quo deferiu a prova testemunhal, depois de fixar o “Tema de prova”, tout court e a perícia colegial por entender que a questão em discussão nos autos reveste natureza específica, o que

equivale a um juízo prévio da sua pertinência e de as mesmas não revestirem natureza dilatória.

Recorde-se o teor do “objecto do litígio” e o “tema de prova”, tal e qual os mesmos se mostram provados no despacho saneador:

### **“I. Objeto do Litígio**

Aferir se as atividades e despesas incluídas pela A. na candidatura que compreendeu dois projectos de I & D, denominados “D.” e “N. 2010”, são elegíveis para o efeito de concessão dos incentivos fiscais do SIFIDE, relativamente ao exercício de 2010.

### **II. Temas de prova**

Averiguar se nos projetos de “D.” e “N. 2010” existe atividade de investigação e desenvolvimento (I&D) elegível para o efeito de concessão dos incentivos fiscais do SIFIDE, relativamente ao exercício de 2010.”

É manifesto que tais questões não se mostram impertinentes. Para tanto apontam, desde logo, o tema de prova fixado: averiguar se os projectos apresentados revestem actividade de investigação e desenvolvimento elegível para efeitos de concessão dos incentivos fiscais do SIFIDE. Com efeito, em face do tema de prova fixado, é de excluir a hipótese de ter a perícia requerida como impertinente, já que a mesma se reporta a factos considerados relevantes para a boa decisão da causa e controvertidos, pois que são o cerne da questão, ilegitimidade das despesas apresentadas e documentadas nas candidaturas apresentadas.

A problemática está, pois, em saber se a perícia é dilatória por as respostas a tais questões não exigirem conhecimentos especiais ou, dito de outro modo, por não ser a prova pericial o meio idóneo, que redundaria no argumento principal apresentado pelo Recorrente, da apreciação do mérito da presente acção apenas permitir prova documental, decorrente de estarmos perante um **acto discricionário** da comissão de avaliação.

Vejamos:

Para o que aqui releva, a Autora pretende a anulação do despacho datado de 07/05/2013, da Comissão Certificadora para o Sistema de Incentivos Fiscais (SIFIDE), no segmento em que a mesma indeferiu o seu processo de candidatura ao SIFIDE respeitante ao exercício económico de 2010, bem como a condenação do Réu à prática do ato devido, de reconhecimento que as despesas incluídas nos projetos em causa são elegíveis para o efeito da concessão dos incentivos fiscais do SIFIDE quanto ao exercício de 2010, ou subsidiariamente, que seja o Réu condenado a emitir nova decisão devidamente fundamentada, com todos os fundamentos de facto e de Direito que a sustentam, devidamente especificados por referência aos concretos projetos e despesas elegíveis em causa.

Para tal, assaca ao acto – despacho da Comissão Certificadora SIFIDE os vícios de (i) violação de lei por a Comissão não ter reconhecido os projetos apresentados como atividades de I&D, de (ii) falta de fundamentação e de (iii) de injustiça e desproporcionalidade da decisão impugnada.

A Lei n.º 40/2005, de 3 de agosto, criou o SIFIDE, sistema de incentivos fiscais em investigação e desenvolvimento (I&D) empresarial, doravante SIFIDE [cfr. artigo 1º].

Nos termos do artigo 6.º, n.º 1 da citada Lei “A dedução a que se refere o artigo 4.º deve ser justificada por declaração comprovativa, a requerer pelas entidades interessadas, ou de prova da apresentação do pedido de emissão dessa declaração, de que **as actividades exercidas ou a exercer correspondem efectivamente a acções de investigação ou desenvolvimento**, dos respectivos montantes envolvidos, do cálculo do acréscimo das despesas em relação à média dos dois exercícios anteriores e de outros elementos considerados pertinentes, emitida por entidade nomeada por despacho do Ministro da Ciência, Tecnologia e Ensino Superior, a integrar no processo de documentação fiscal do sujeito passivo a que se refere o artigo

121.º do Código do IRC.”

Por despacho de 23627/2006, do Ministério da Ciência, Tecnologia e Ensino Superior, publicado no Diário da República n.º 223, II Série, de 20/11/2006, foi determinado o seguinte: “É competente para emitir a declaração a que se refere o n.º 1 do artigo 6.º da Lei n.º 40/2005, de 30 de Agosto, a comissão certificadora, criada pelo n.º 1 do despacho n.º 3368/98, de 31 de Dezembro de 1997, publicado no Diário da República, 2.ª série, de 25 de Fevereiro de 1998, sendo aplicáveis os n.ºs 2 a 9 e 11 e regulamento interno referido no n.º 10 do mesmo despacho”.

O apoio logístico e administrativo à comissão é prestado pela **Agência de Inovação** e o apoio técnico, na **respetiva área de competência, pelos organismos que nela estão representados** [cfr. pontos 2 e 3 do mencionado despacho n.º 3368/98].

Posteriormente, por despacho de 23/03/2012, do Ministério da Economia e do Emprego, com o n.º 4488/2012, publicado no Diário da República n.º 64.º, II série, de 29/03/2012 veio a ser criada a **Comissão Certificadora do SIFIDE II**. Do ponto 1 do aludido despacho consta que “É competente para emitir a declaração a que se refere o n.º 1 do artigo 6.º do regime do SIFIDE II, aprovado pelo artigo 133.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro, e alterado pelo artigo 163.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro, uma **comissão certificadora, a seguir designada por comissão, constituída por um representante da Agência de Inovação S.A., que preside, um representante do Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresas e à Inovação I.P. e um representante da Fundação para a Ciência e Tecnologia, I.P.**”

O apoio logístico e administrativo à **comissão é prestado pela Agência de Inovação, S.A.** e o apoio técnico, na **respetiva área de competência, pelos organismos que nela estão representados** [cfr. pontos 2 e 3].

Do exposto, decorre a complexidade da apreciação dos projectos, com apoio

logístico e apoio técnico, prestado por aquelas entidades.

Assim, atenta a factualidade articulada pelas partes, a complexidade do pedido, que não se basta com anulação mas também com a condenação da prática de acto, é nosso entendimento que a percepção dos factos em causa - ou mais precisamente, a sua valoração enquanto susceptibilidade dos projectos preencheram os pressupostos exigidos de Inovação & Desenvolvimento - carecerá de conhecimentos especiais, isto é, de conhecimentos para além da ciência jurídica, - no caso, científicos e/ou técnicos -, que não estão, ao menos, de forma completa e segura, ao alcance do julgador. Com a **realização de prova pericial, apoiado da prova testemunhal o Juiz a quo ficará melhor habilitado a formar a sua convicção e decidir a causa em conformidade com a verdade material, melhor alcançando a solução justa.**

Em boa verdade, afigura-se-nos que, atento o objecto da causa, a prova pericial resulta não só admissível como preferencial. Com efeito, ainda que a prova possa ser feita através de testemunhas (em conjugação com a prova documental), consideramos que, por, no caso, a instrução assentar essencialmente no objectivo de munir o Juiz a quo de informações/esclarecimentos que permitam a melhor interpretação da prova documental - e não (tanto) no que a testemunha viu, ouviu, sentiu ou captou - será de dar preferência à apreciação e valoração efectuada por um técnico, neste caso, por três técnicos, atenta a natureza colegial da perícia.

Em suma, concordamos com despacho objecto de recurso quando, por outras palavras, assume que, para poder proferir uma decisão - uma boa decisão, acrescentamos nós -, impõe-se ao tribunal que dê resposta a um conjunto de questões de natureza técnica, para as quais se mostram necessários conhecimentos especializados em matéria de Inovação & Desenvolvimento, que o julgador não possui.

A corroborar o exposto, sem mais delongas, sufragamos o entendimento do acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 18.01.2012, proferido no

âmbito do processo n.º 574/10, ao conhecer do despacho interlocutório de não admissão de prova testemunhal requeridos (o qual foi impugnado no recurso interposto da decisão final da Acção Administrativa especial tendo em conta o regime processual então contido no CPTA, artigo 140º e 142º n.º 5, aplicável por força do disposto no artigo 97º do CPPT, que reveste, com as alterações introduzidas com o Decreto-Lei n.º 214-G/2015, de 02/10, como um dos casos possíveis de apelação autónoma - artigo 644º, n.º 2do CPC e n.º 5 do artigo 152º do NCPTA) discursa assim:

«.... Em primeiro lugar, importa salientar que as acções administrativas especiais de condenação à prática do acto devido têm sempre por objecto a pretensão do interessado, dirigindo-se não à mera anulação contenciosa do acto mas, sim, à condenação da Administração na prolação de um acto que, substituindo aquele, emita pronúncia sobre o caso concreto ou dê satisfação à pretensão deduzida.

Na verdade, este tipo de acção concretiza, no plano do direito ordinário, aquilo que o legislador constitucional consagrou na revisão de 1997 da Lei Fundamental, onde passou a constar, no n.º 4 do artigo 268.º, que era garantida «aos administrados tutela jurisdicional efectiva dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, incluindo, nomeadamente, o reconhecimento desses direitos ou interesses, a impugnação de quaisquer actos administrativos que os lesem, independentemente da sua forma, a determinação da prática de actos administrativos legalmente devidos e a adopção de medidas cautelares adequadas». Razão por que o CPTA veio assegurar uma pronúncia condenatória com este tipo de acção especial, estipulando no seu artigo 66.º que «A acção administrativa especial pode ser utilizada para obter a condenação da entidade competente à prática, dentro de determinado prazo, de um acto administrativo ilegalmente omitido ou recusado» (n.º 1) e «Ainda que a prática do acto devido tenha sido expressamente recusada, o objecto do processo é a pretensão do interessado e não o acto de indeferimento, cuja eliminação da ordem jurídica

resulta directamente da pronúncia condenatória» (n.º 2).

Nesse contexto, o artigo 71.º do CPTA, com a epígrafe “Poderes de pronúncia do tribunal”, prevê que «Ainda que o requerimento apresentado não tenha obtido resposta ou a sua apreciação tenha sido recusada, o tribunal não se limita a devolver a questão ao órgão administrativo competente, anulando ou declarando nulo ou inexistente o eventual acto de indeferimento, mas pronuncia-se sobre a pretensão material do interessado, impondo a prática do acto devido» (n.º 1) e «Quando a emissão do acto pretendido envolva a formulação de valorações próprias do exercício da função administrativa e a apreciação do caso concreto não permita identificar apenas uma solução como legalmente possível, o tribunal não pode determinar o conteúdo do acto a praticar, mas deve explicitar as vinculações a observar pela Administração na emissão do acto devido» (n.º 2).

Deste modo, e como ensina MÁRIO AROSO DE ALMEIDA, in “O Novo Regime do Processo nos Tribunais Administrativos”, págs. 218 e 219, o objecto da acção administrativa especial de condenação à prática de acto devido “não se centra no acto negativo — e, portanto, na contestação dos fundamentos em que este se possa ter baseado, por referência ao momento em que foi praticado —, mas na pretensão dirigida à prática do acto devido — e, portanto, na questão de saber se, no momento em que ao tribunal cumpre decidir, estão preenchidos os elementos impeditivos, modificativos ou extintivos que lhe possam ser contrapostos.

(...) Uma consequência de o objecto do processo ser definido deste modo é a de que ele não cristaliza no tempo, por referência ao momento em que o eventual acto de indeferimento tenha sido praticado, sendo por isso, de reconhecer a relevância das eventuais superveniências que sejam juridicamente atendíveis, do ponto de vista do direito aplicável. Com o que se produz uma sentença que, pretendendo efectivamente disciplinar a ulterior conduta das partes não se reporte ao passado, mas ao momento em que vem a ser proferida e, portanto,

às circunstâncias de facto e de direito que, nesse momento, devem ser consideradas juridicamente relevantes para a resolução do caso.”.

Entendimento que é secundado por MÁRIO e RODRIGO ESTEVES DE OLIVEIRA, em anotação ao artigo 66.º do “Código de Processo nos Tribunais Administrativos”, Volume I, pág. 415.

Em suma, a finalidade deste tipo de acções é a de impor à Administração o dever de praticar um determinado acto administrativo que o autor reputa ter sido ilegalmente omitido ou recusado, visando a condenação da Administração na prolação de um acto que, substituindo aquele que é sindicado, emita pronúncia sobre o caso concreto ou dê satisfação à pretensão deduzida.

(...) E, tal como tem sido também explicado pela doutrina e pela jurisprudência, a condenação à prática de acto devido não é necessariamente a condenação à prática de acto administrativo com conteúdo vinculado, **já que também é possível a condenação à prática de actos administrativos de conteúdo discricionário**, desde que a sua emissão seja devida. Quando a prática do acto ilegalmente recusado ou omitido envolva o exercício de poderes discricionários, o tribunal pode condenar a Administração a praticá-lo, traçando, em maior ou menor medida, o quadro, de facto e de direito, dentro do qual esses poderes discricionários deverão ser exercidos. (Sobre o assunto, MÁRIO AROSO DE ALMEIDA e FERNANDES CADILHA, em “Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos”, págs. 335 e 336)

**O que significa que estamos em presença de um meio ou processo de plena jurisdição cujo objecto diz respeito à pretensão material do interessado, à relação material controvertida que se constituiu e que remete para o tribunal o dever de analisar e decidir do mérito da pretensão.**

E porque assim é, **o direito à prova é objecto de uma forte tutela neste tipo de acção**, devendo o tribunal decidir conforme os factos e as provas que lhe são apresentados dentro das regras processuais, sendo, em princípio,

admissíveis todos os meios gerais de prova que as partes ofereçam, dada a aplicação da lei processual civil no que se refere à produção de prova (artigo 90.º, n.º 2 do CPTA), só podendo ser recusada quando exista norma legal que limite ou proíba determinado meio de prova ou quando se julgue que as provas oferecidas são manifestamente impertinentes, inúteis ou desnecessárias em face das questões colocadas – sabido que instrução tem por objecto os factos controvertidos e relevantes para o exame e decisão da causa tendo em conta as várias soluções plausíveis da questão de direito.

(...) Em face disso, foi instaurada a presente acção administrativa onde a Requerente pede a anulação do acto por vício de violação de lei, designadamente por errónea interpretação do disposto no artigo 69.º do Código do IRC, na medida em que os motivos indicados para recusar a autorização constituiriam critérios extra-legais e a Administração não teria analisado se se encontravam ou não preenchidos os requisitos legais contidos nesse preceito legal, traduzidos na existência de razões económicas válidas para a operação de fusão e inserção da operação numa estratégia de redimensionamento e desenvolvimento empresarial de médio ou longo prazo com efeitos positivos na estrutura produtiva.

E porque insiste na verificação de todos os requisitos previstos naquele preceito legal para que lhe seja concedida a referida autorização – cuja demonstração pretende fazer através da prova que oferece nesta acção – a Requerente finaliza com o pedido de condenação da Entidade Requerida à prática de acto devido, isto é, de acto que lhe autorize a dedução dos prejuízos fiscais da B..... Sucursal, ainda que condicionado a um plano específico de dedução.

Para o efeito, arrolou prova testemunhal e apresentou abundante prova documental (constituída não só por elementos de prova já oferecidos no procedimento tributário como por novos elementos de prova) com vista a provar, em sede judicial, que a fusão foi praticada por razões económicas válidas, visando potenciar o seu crescimento económico, fundando, assim, a

sua pretensão de condenação da Entidade Requerida à prática do ambicionado acto de autorização.

E, assim sendo, não podia o Tribunal limitar-se a apreciar a legalidade da decisão proferida pelo Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais com base nos elementos de prova de que este dispunha, uma vez que a Requerente produziu, nesta sede contenciosa, mais prova destinada a fundar a sua pretensão.

Como se vislumbra da leitura da sentença, o Tribunal considerou dispensável todos esses novos elementos de prova porque julgou - erradamente - que apenas lhe cabia aferir se o acto de indeferimento fora ou não proferido dentro da legalidade, descurando o pedido de condenação à prática do acto devido, o qual não se basta com esta apreciação e vai para além da mera tutela da legalidade deste acto administrativo, impondo que o Tribunal analise da legalidade, ou não, da pretensão do interessado, aferida no momento em que é proferida a decisão final da acção administrativa de condenação à prática do acto devido.

Deste modo, e sabido que as informações necessárias, tanto para a formação do juízo por parte da Administração Fiscal, como para a formação do juízo pelo tribunal, sobre os intuitos económicos no quadro do regime em causa, são unicamente as constantes no n.º 2 do artigo 69.º do Código do IRC, e que são legalmente vinculados os critérios que devem ser utilizados na apreciação desses intuitos e vantagens económicas da operação (Ainda que se considerem os conceitos jurídico-económicos previstos no artigo 69.º do CIRC como **conceitos indeterminados, o certo é que isso não afasta a competência vinculada da Administração no exercício dos poderes de avaliação sobre o intuito ou motivação económica da operação, estando a sua utilização sujeita a controle de legalidade por parte dos tribunais.** Cfr., sobre a matéria, CARLOS BAPTISTA LOBO, na Revista FISCALIDADE, n.º 26/27, intitulado, “Neutralidade fiscal das fusões: benefício fiscal ou desagravamento estrutural?”, pág. 53.), não podemos deixar de concluir que o despacho

impugnado, proferido a fls. 402, no sentido de que não se vislumbrava qualquer «necessidade de produção da prova testemunhal ou de quaisquer outras provas», **vedou à parte a oportunidade de produzir prova com vista a demonstrar a motivação económica da operação, isto é, de comprovar a materialidade por si alegada sobre a existência de “razões económicas válidas” para a fusão, privando, mesmo, o tribunal de elementos que podem ser relevantes para a formação de um juízo adequado sobre os intuitos económicos invocados pelo contribuinte e para a apreciação do pedido de condenação da Administração à prática do acto devido.»** (fim de citação - negritos nossos)

Cumprе não olvidar, que o despacho que se pronuncie sobre a admissibilidade dos requerimentos probatórios deve considerar o direito à prova como uma manifestação do princípio do contraditório, admitindo todos os meios probatórios potencialmente relevantes para o apuramento da realidade dos factos principais ou instrumentais, sem proceder a um juízo de relevância baseado na convicção da verificação ou não verificação do facto que se pretende provar por esse meio de prova.

Essa convicção do juiz pode situar-se entre uma mera opinião baseada em elementos algo superficiais e a certeza adquirida alicerçada em elementos seguros de persuasão.

A formação do juízo de convicção deverá exigir sempre uma atitude de prudência pelo juiz.

Nas palavras de Manuel Tomé Soares Gomes, “A prova é talvez a manifestação mais significativa do Direito em acção, o que liga o Direito à Vida. Nesta ordem de ideias, o esforço de racionalização possível dos procedimentos probatórios constituirá, sem dúvida, um passo importante para o encontro dos Cidadãos com a relatividade da Verdade Judiciária pronunciada pelos seus Tribunais e, por conseguinte, para a permanente legitimação da Função Jurisdicional”, “Um olhar sobre a Prova em Demanda da Verdade no Processo Civil”, in Revista do

CEJ, III-IV, pp. 167-168.

Assim, operadas as necessárias adaptações de todo o vertido ao caso concreto, como supra já referenciamos, não podemos deixar de sufragar o entendimento versado do despacho interlocutório objecto de recurso que deferiu a prova testemunhal e perícia colegial apresentada pela Autora, ora recorrida, respeitando no iter processual o guião traçado, declarando a improcedência do recurso.

### **2.1.3 CONCLUSÕES**

**I. Na acção administrativa especial, na qual, para além do aferir da legalidade do acto de indeferimento sindicado, cumpre conhecer do pedido de condenação à prática do acto devido, o qual exige a análise da pretensão do interessado.**

**II. O direito à prova é objecto de uma forte tutela nesses tipos de acção, devendo o tribunal decidir conforme os factos e as provas que lhe são apresentados dentro das regras processuais, sendo, em princípio, admissíveis todos os meios gerais de prova que as partes ofereçam (dada a aplicação da lei processual civil no que se refere à produção de prova - artigo 90.º, n.º 2 do CPTA), só podendo ser recusada quando exista norma legal que limite ou proíba determinado meio de prova ou quando se julgue que as provas oferecidas são manifestamente impertinentes, inúteis ou desnecessárias em face das questões colocadas.**

### **3. DECISÃO**

Pelo exposto, **acordam em conferência os juízes que constituem este Tribunal Central Administrativo Norte, em negar provimento ao recurso.**

**Custas pelo Recorrente.**

Porto, 11 de Novembro de 2021

Irene Isabel Neves

Ana Paula Santos

Margarida Reis

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