



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

**A AMORTIZAÇÃO DE ATIVOS FIXOS
TANGÍVEIS E A DISCRICIONARIEDADE DA
ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Ângela Dias Gomes

Faculdade de Direito | Escola do Porto

Maio 2019



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

**A AMORTIZAÇÃO DE ATIVOS FIXOS
TANGÍVEIS E A DISCRICIONARIEDADE DA
ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Ângela Dias Gomes

Tese de Mestrado em Direito Fiscal

Sob a orientação do Professor Doutor Tomás Maria Cantista Tavares

Faculdade de Direito | Escola do Porto

Maio 2019

Aos meus pais e ao meu irmão pela inesgotável fonte de inspiração, pelo exemplo de determinação e por me ensinarem que os sonhos serão apenas inalcançáveis quando deixarmos de os perseguir.

Aos meus amigos. Um especial agradecimento à Ana e à Diana pelo companheirismo e amizade com que me acompanham há anos.

Ao Doutor Tomás Cantista Tavares, pela disponibilidade e por todos os esclarecimentos prestados no decorrer desta jornada.

“O sucesso nasce do querer, da determinação e persistência em se chegar a um objetivo. Mesmo não atingindo o alvo, quem busca e vence obstáculos, no mínimo fará coisas admiráveis”.

José de Alencar

RESUMO

A presente dissertação versa sobre o tema da amortização de ativos fixos tangíveis e a discricionariedade da Administração Tributária. A questão alvo de análise centra-se na interpretação do nº3 do artigo 31º do CIRC e do nº3 do artigo 5º do DR nº 25/2009, de 14 de setembro. Deste modo, pretende-se compreender qual o critério que vigora na ausência de definição da taxa de amortização nas tabelas anexas ao DR nº 25/2009 e se daqui resulta a concessão de um poder discricionário para a AT.

Para tal, é necessário perceber e densificar conceitos como o de “período de utilidade esperada” e “razoabilidade” que estarão, certamente, na base da definição da taxa de amortização a aplicar nos casos não especificados.

Palavras-chave: Amortização; Taxa de Amortização; Ativos Fixos Tangíveis; Razoabilidade; Período de Vida Útil; Período de Utilidade Esperada; Discricionariedade da Administração Tributária; Poder Discricionário.

ABSTRACT

This dissertation addresses to the amortization of tangible fixed assets and the discretion of tax authorities. The subject under analysis focuses in the interpretation of the article 31 (3) of Corporate Income Tax Code and the article 5 (3) of the Regulatory Decree 25/2009, of September 14. Thereby, it is intended to understand which criterion should be applied in the absence of the amortization rate definition in the tables annexed to the Regulatory Decree 25/2009, as well as to find out if there is a granting of discretionary powers to the tax authorities.

For this purpose, it is necessary to perceive and densify concepts such as “expected utility period” and “reasonableness” that will certainly be in the basis of the amortization rate definition to be applied in the unspecified cases.

Keywords: Amortization; Amortization Rate; Tangible Fixed Assets; Reasonableness; Useful life; Expected Utility Period; Discretion of the Tax Authorities; Discretionary Power.

ÍNDICE

1. Nota Introdutória	9
2. Da relação entre Fiscalidade e Contabilidade.....	10
3. O regime contabilístico e fiscal das amortizações	12
3.1. A amortização e o princípio da especialização dos exercícios	12
4. A amortização contabilística e fiscal	14
4.1. A fronteira entre a amortização contabilística e fiscal: o período de vida útil	16
4.2. A omissão da taxa de amortização.....	17
4.2.1. O período de utilidade esperada.....	19
4.2.2. A razoabilidade da taxa de amortização.....	25
4.2.2.1 O intervalo de razoabilidade.....	28
5. A discricionariedade da Administração Tributária.....	31
5.1. Dos que apoiam a atribuição de um poder discricionário.....	33
5.2. Dos que rejeitam a atribuição de um poder discricionário.....	38
6. Conclusões.....	45
7. Referências Bibliográficas.....	46

ÍNDICE DE SIGLAS E ABREVIATURAS

AT- Administração Tributária

CAAD- Centro de Arbitragem Administrativa

Cap.- Capítulo

CI- Contribuição Industrial

CIRC- Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CRP- Constituição da República Portuguesa

DR n.º 2/90- Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de janeiro de 1990

DR n.º 25/2009- Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro de 2009

EC- Estrutura Conceptual

In- Em

LGT- Lei Geral Tributária

NCRF- Norma Contabilística de Relato Financeiro

N.º- Número

Ob. Cit.- Obra Citada

Pág.- Página

Págs.- Páginas

POC- Plano Oficial de Contas

SS- Seguintes

SNC- Sistema de Normalização Contabilística

STA- Supremo Tribunal Administrativo

Vide- Ver

§- Parágrafo

1. NOTA INTRODUTÓRIA

A presente dissertação versa sobre o estudo da amortização de ativos fixos tangíveis pela ambiguidade que esta temática tem suscitado no plano jurisprudencial e pelo facto deste assunto não se encontrar hodiernamente tratado de forma esclarecedora e aprofundada pela doutrina fiscal e contabilística.

Esta análise tem como foco a controvérsia gerada pela interpretação do n.º3 do artigo 31.º do CIRC e n.º3 do artigo 5.º do DR n.º 25/2009, de 14 de setembro que estabelecem o critério que deve nortear a determinação da taxa de amortização em relação a elementos para aos quais não resultou legalmente fixada qualquer taxa nas tabelas anexas ao DR n.º25/2009.

No prosseguimento desse critério, o legislador recorre a conceitos imprecisos, não esclarecendo o seu significado e respetivo alcance. Por consequência, gera-se discórdia na jurisprudência, motivada também pela incerteza da atribuição, pelo legislador, de um poder discricionário à Administração Tributária para a definição de tal taxa de amortização.

Posto isto, e tendo em consideração o impacto que o valor da amortização tem aquando do apuramento do resultado do exercício, assumimos como escopo deste estudo o esclarecimento e densificação das conceções que presidem à determinação da taxa de amortização e assim procurar perceber se da lei resulta a concessão de poderes à Administração ou se esta é uma tarefa que cabe somente ao preparador das contas no exercício criterioso da sua atividade de gestão.

Note-se que esta é ainda uma questão puramente jurisprudencial, não havendo uma pronúncia atual sobre este dilema na doutrina. Deste modo, justifica-se uma referência frequente à jurisprudência do CAAD pelo avultado número de casos relativos a esta temática que têm suscitado a sua apreciação. Assim, visa-se estabelecer um paralelismo entre os argumentos que são caracteristicamente referenciados pela AT e pelos contribuintes, e o seu acolhimento pelo tribunal na tomada de decisão.

2. DA RELAÇÃO ENTRE FISCALIDADE E CONTABILIDADE

Pelo relevo que a amortização tem no plano contabilístico e fiscal, não poderíamos deixar de começar o nosso estudo analisando o modo como se relacionam estas duas ciências.

A contabilidade é hoje conhecida como “(...) a ciência económica que tem por objeto a produção, registo e apresentação de informação normalizada, em termos monetários, relativa à atividade, às operações e ao património das empresas singulares ou coletivas, com vista à divulgação e utilização por diversos destinatários ou utentes (sócios, administradores, investidores, credores, clientes, financiadores, entidades de supervisão, Estado, etc)”⁽¹⁾. Podemos, por isso, dizer que a contabilidade estabelece um conjunto de regras mediante as quais se organiza a atividade de uma empresa.

Até 1963, data em que entrou em vigor o Código da CI, a contabilidade apenas amparava problemas de cariz comercial. Contudo, com a Contribuição Industrial consagrou-se que “o lucro tributável reportar-se-á ao saldo revelado pela conta dos resultados do exercício ou de ganhos e perdas elaborada em obediência aos são princípios da contabilidade”⁽²⁾. Estabelecia-se, assim, o primeiro ponto de contacto entre a Contabilidade e o Direito Fiscal que muitos apelidaram de modelo da dependência parcial⁽³⁾.

Apesar de serem dois ramos distintos e com objetivos diferenciados, esta autonomia é meramente aparente. Efetivamente existe uma correlação entre a fiscalidade e contabilidade. Assim, e a título exemplificativo, é frequente encontrarmos referências a conceitos contabilísticos nas normas fiscais, como é o caso do conceito de amortização, de custos e proveitos.

Como bem defende Castro Tavares, esta dependência parcial densifica-se através de uma dependência de carácter material, onde a fiscalidade deve procurar respeitar o

⁽¹⁾ Antunes, José Engrácia, *Direito da Contabilidade: Uma introdução*, 1.ª ed., Coimbra, Edições Almedina, 2018, pág. 9.

⁽²⁾ Vide Artigo 22º do DL nº 45103, 1 de junho de 1963.

⁽³⁾ A este respeito, Costa, Andreia Pereira da, *Depreciações e amortizações no SNC: alterações contabilísticas e impacto fiscal*, 1.ª ed., Coimbra, Coimbra Editora, 2011, pág. 20, entende que “O Código da CI plasmou a adoção em Portugal de um modelo dito de dependência parcial, traduzindo uma primeira aceitação acrítica de regras contabilísticas no apuramento do resultado líquido e na subsequente sujeição a normas de ajuste, pela introdução de valorações autónomas pela lei fiscal.”

normativo contabilístico; e, por outro lado, numa dependência formal, no sentido em que a lei fiscal tem que obedecer inelutavelmente aos registos contabilísticos ⁽⁴⁾.

Esta relação está hoje vertida no n.º 1 do artigo 17.º do CIRC, que regula em grande medida o normativo fiscal aplicável às sociedades portuguesas, e que apela a que o lucro tributável seja apurado com base em normas contabilísticas ⁽⁵⁾. Consagra-se, assim, uma relação objetiva de dependência entre o Direito Fiscal e o Direito Contábil.

É sabido que o normativo fiscal emprega conceitos de outros ramos do direito, e tal como consagra o n.º 2 do artigo 11.º da LGT, estes devem ser interpretados com o mesmo sentido de que aí dispõe, salvo quando da lei fiscal resultar um significado distinto. É precisamente neste contexto que falamos da amortização.

O SNC estabelece o regime da amortização em sede contabilística e, estando a lei fiscal dependente da contabilidade, tal tratamento seria, *a priori*, aplicável no plano tributário. Todavia, encontramos no CIRC uma norma de distorção ou de ajuste, designando particularidades para a aceitação amortização enquanto custo fiscal. Ainda assim, relativamente a tudo o que não estiver expressamente regulado no CIRC, será aplicável o disposto na contabilidade.

Posto isto, os próximos pontos têm como propósito o desenvolvimento do tratamento contabilístico e fiscal da amortização, procurando-se esclarecer os aspetos comuns e específicos destas áreas e desmistificar a ambiguidade que surge em torno desta temática.

⁽⁴⁾ A “dependência material abarca as regras contabilísticas de apuramento do resultado mercantil aplicáveis, direta e economicamente, na determinação do rédito fiscal. (...) Há ganho ou perda fiscal quando assim o indicar a contabilidade e pelo valor por ela apontado”. Por outro lado, a “dependência formal propriamente dita integra os casos em que a opção fiscal se preenche nos exatos termos da decisão contabilística. A opção fiscal- passível, em tese de inúmeros desfechos- tem, porém, uma só solução: a que for preconizada na contabilidade”. in Castro Tavares, Tomás Maria Cantista de, *A Relevância da Contabilidade na Tributação do Rendimento das Sociedades: Entre os Paradigmas da Realização e do Justo Valor*, Dissertação de Doutoramento em Ciências Jurídico-Económicas. 2010, Lisboa, Faculdade de Direito da Universidade Clássica.

⁽⁵⁾ Estas normas estão hoje vertidas no SNC, aprovado pelo DL n.º 158/2009, de 13 de julho, com efeitos a partir de 1 de janeiro de 2010. revogando o DL n.º 410/89, de 21 de novembro que aprovou o antigo POC de 1989.

3. O REGIME CONTABILÍSTICO E FISCAL DAS AMORTIZAÇÕES

3.1. A AMORTIZAÇÃO E O PRINCÍPIO DA ESPECIALIZAÇÃO DOS EXERCÍCIOS

A amortização consagra a operação contabilística de “distribuir, de forma racional e sistemática, o gasto de um ativo que se deprecia pelos diferentes exercícios abrangidos pela sua vida útil”⁽⁶⁾. Ou seja, a amortização traduz-se no reconhecimento da perda de valor que o ativo vai sofrendo aquando do seu uso (ou desuso) durante os exercícios aos quais o bem está afeto, havendo lugar ao registo de uma quota de amortização.

Atentemos que só são sujeitos a amortização os bens que compõe o ativo não corrente, isto é, bens que não se destinando à venda, servem de suporte à atividade desempenhada pela empresa. São bens tendencialmente duradouros, e, como tal, tendem a ser utilizados em mais do que um exercício⁽⁷⁾.

Contudo, o facto de a amortização consagrar uma redução do valor originário do ativo e a sua imputação aos períodos que prosperaram do seu uso, implica que estes ativos tenham que estar necessariamente subordinados a um processo de deprecimento⁽⁸⁾. O mesmo é dizer que se o ativo não sofrer uma perda reiterada de valor, não ocorrerá o registo de amortizações.

Não esgotando a sua utilidade num só período, estes ativos potenciam a geração de réditos em todos os exercícios em que intervêm. Posto isto, é justo e compreensível que o custo originário do ativo não seja tão-só imputável ao exercício em que é adquirido, mas que seja fracionado e suportado por todos aqueles em que permite a obtenção de benefícios económicos eficientemente. Por isto é que se diz que o “custo originário é um gasto plurianual antecipado”⁽⁹⁾.

⁽⁶⁾ Freitas Pereira, Manuel Henrique de, *A Periodização do Lucro Tributável*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 1.ª ed., Centro de Estudos Fiscais, Direção de Contribuições e Impostos, Ministério das Finanças, 1988, pág. 157.

⁽⁷⁾ Vide § 14 da NCRF 1, *a contrario*.

⁽⁸⁾ A este propósito, Gonçalves da Silva, F.V. *Imobilizações e Amortizações*, 2.ª ed. Revista, Livraria Sá da Costa Editora, 1972, pág. 47, entende que a depreciação ou desvalorização é a “gradual ou brusca diminuição do valor, por efeito de qualquer causa”. Considera o autor que estas causas podem ser ordinárias ou extraordinárias, de onde se retira que as “primeiras resultam do uso (deprecimento funcional) ou do tempo (deprecimento espontâneo). As segundas provêm de factos acidentais ou imprevistos: incendio, inundação, mudança de moda, novas invenções, cessação de abastecimentos, etc”.

⁽⁹⁾ Costa, Andreia Pereira da, *Ob. Cit.*, pág. 49.

Seguindo esta linha de pensamento, é nítida a razão pela qual se estabeleceu o princípio da especialização dos exercícios, entendido com “a cisão da vida da empresa em intervalos temporais e pela imputação a cada um deles das componentes, positivas e negativas, que tornem possível determinar o resultado que lhe corresponde ⁽¹⁰⁾”. O objetivo é que haja a tributação da riqueza no exercício em que esta é gerada. Para tal, contabilizam-se os proveitos e os respetivos custos incorridos para a sua obtenção nos exercícios em que são gerados, independentemente da data em que ocorrer o pagamento ⁽¹¹⁾.

Chegados a este ponto, percebemos a importância do registo das amortizações. Consubstanciando um gasto, a sua desconsideração teria o mesmo efeito que a não contabilização de qualquer outro. Consequentemente, defraudar-se-ia a veracidade das demonstrações financeiras e as expectativas daqueles que a estas recorressem para avaliar a situação patrimonial da empresa. Por isto é que se torna tão relevante o registo das perdas de valor graduais, caso contrário não se lograria a efetiva realidade económico-financeira da empresa ⁽¹²⁾.

⁽¹⁰⁾ Freitas Pereira, Manuel Henrique de, *Ob. Cit.*, pág. 77.

⁽¹¹⁾ Neste sentido, Acórdão nº 0807/07, de Abril de 2008, do STA.

⁽¹²⁾ No mesmo sentido, Duarte Morais, Rui, *Apontamentos ao IRC*, 1.ª ed., Almedina, 2007, página 116 e Saldanha Sanches, J.L., *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª ed., Coimbra Editora, 2002, pág. 273.

4. A AMORTIZAÇÃO CONTABILÍSTICA E FISCAL

Apesar da íntima relação entre a Contabilidade e a Fiscalidade, esta última não se limita a seguir os ditames concebidos pelo normativo contabilístico, estabelecendo um conjunto de regras mediante as quais é determinada a aceitação fiscal das amortizações.

Já mencionamos que as normas contabilísticas a que vamos aludir estão consagradas no SNC. Referimos também que o CIRC trata, em grande medida, da tributação do rendimento das empresas, abordando o tratamento das amortizações na subsecção III, correspondente aos artigos 29.º a 34.º. Contudo, aquando da alteração do CIRC resultante da necessidade de adaptação da lei fiscal à lei contábil, foi publicado o DR n.º 25/2009, de 14 de setembro, revogando o anterior DR n.º 2/90, de 12 de janeiro, que estabelecia o regime fiscal das amortizações. Este DR n.º 25/2009, vem rever este regime face à inadequação do anterior ao novo enquadramento contabilístico.

De modo a que percebamos o porquê deste desmembramento da legislação, partimos de uma perspetiva contabilística. É sabido que na contabilidade o rendimento do exercício é obtido mediante a subtração dos custos aos proveitos. No entanto, o resultado contabilístico é inevitavelmente afetado por estimativa de valores, em particular no que toca aos custos suportados.

Assim sendo, podemos afirmar que é neste domínio que se inserem as amortizações uma vez que consubstanciam custos contabilísticos registados com base em estimativas⁽¹³⁾. Destas são exemplo o período de vida útil e o valor residual do ativo.

Estes configuram dois critérios determinantes dado que a depreciação resulta da perda de valor que o ativo vai sofrendo durante a sua vida útil. Consequentemente, e traduzindo-se este valor num custo, segue-se a sua imputação aos exercícios em que os ativos estão afetos ao desempenho de uma atividade económica.

Atendendo, porém, ao facto destes registos poderem afetar o resultado contabilístico, o § 37 da Estrutura Conceptual do SNC⁽¹⁴⁾ vincula os preparadores das demonstrações

⁽¹³⁾ Como já referido anteriormente, “os ativos fixos não se “consomem” num só período económico, mas sim e em princípio no número de anos previstos para sua vida económica. (...) Em resumo, os bens ao serem utilizados nos sucessivos períodos vão-se depreciando, ou seja, vão perdendo valor” Borges, António; Rodrigues, Azevedo, Rodrigues Rogério, *Elementos de Contabilidade Geral*, Areal Editora, 2010, pág.697.

⁽¹⁴⁾ §37 da EC do SNC — “Os preparadores das demonstrações financeiras têm, porém, de lutar com as incertezas que inevitavelmente rodeiam muitos acontecimentos e circunstâncias, tais como a cobrabilidade duvidosa de dívidas a receber, a vida útil provável de instalações e equipamentos e o número de reclamações

financeiras ao princípio da prudência. Devem, por isso, procurar ser criteriosos nesta atividade previsional, assumindo como precípua propósito o da adequação da depreciação reconhecida ao verdadeiro desgaste do ativo.

A dubiedade que resulta destas matérias no plano contabilístico permite-nos agora compreender o porquê de o legislador também disciplinar a aceitação das depreciações a nível fiscal. Constituindo uma estimativa de perda de valor, a depreciação afetará tanto o resultado contabilístico como o fiscal. Se daqui não resultasse uma abordagem mais cuidada e, pelo contrário, houvesse a atribuição de uma margem de ampla liberdade na consideração destes custos pelo sujeito passivo, isto poderia redundar na manipulação do resultado fiscal com vista à diminuição do imposto que lhe está associado. Compreende-se, assim, a inevitabilidade da existência de um conjunto de regras na legislação fiscal que circunscrevem a aceitação da amortização enquanto gasto do exercício.

Entendo a pertinência desta temática nestas ciências e o porquê de merecer a atenção do legislador fiscal, cabe-nos agora sintetizar o tratamento da amortização em cada um dos planos em análise.

de garantia que possam ocorrer. (...) A prudência é a inclusão de um grau de precaução no exercício dos juízos necessários ao fazer as estimativas necessárias em condições de incerteza, de forma que os ativos ou os rendimentos não sejam sobreavaliados e os passivos ou os gastos não sejam subavaliados. Porém, o exercício da prudência não permite, por exemplo, a criação de reservas ocultas ou provisões excessivas, a subavaliação deliberada de ativos ou de rendimentos, ou a deliberada sobreavaliação de passivos ou de gastos, porque as demonstrações financeiras não seriam neutras e, por isso, não teriam a qualidade de fiabilidade”.

4.1. A FRONTEIRA ENTRE A AMORTIZAÇÃO CONTABILÍSTICA E FISCAL: O PERÍODO DE VIDA ÚTIL

Numa tentativa de distanciamento do critério fiscal, a contabilidade visa a impressão de uma perspetiva económica no registo das amortizações. No que respeita a ativos fixos tangíveis, a vida útil será um critério diferenciador do tratamento fiscal e contabilístico desta temática. Esta dissemelhança está plasmada, por exemplo, na consagração legal do §50 da NCRF 7 que estabelece que “A quantia depreciável de um ativo deve ser imputada numa base sistemática durante a sua vida útil”. Neste caso, a quota de amortização está dependente da vida útil estimada, isto é, da previsão da duração real e efetiva do ativo.

O normativo contabilístico estabelece que o ativo deve ser amortizado pela diferença entre o seu custo inicial e o valor residual de que dispõe no decorrer do período em que a entidade considera expectável que o ativo esteja disponível para ser afeto ao desempenho da atividade em condições de eficiente funcionamento económico; ou em função do número de unidades de produção ou similares que a entidade espera obter do ativo ⁽¹⁵⁾.

A duração expectável do ativo há-de variar em função de diferentes estímulos, e ainda que os estímulos sejam os mesmos, poderá variar de entidade para entidade em função do modo como o ativo é empregue.

Aliás, o §56 na mesma norma, consagra um conjunto de fatores que devem ser considerados na ponderação da vida útil. Não só o uso esperado influencia a vida útil, mas também o modo de conservação e reparação do ativo assim como a obsolescência técnica ou comercial provocada pelo surgimento de outros ativos que permite o desempenho das mesmas funções mas de forma mais eficiente, são exemplos de fatores que têm influência sobre a vida útil.

Contudo, estes fatores que induzem a vida útil poder sofrer alterações com o decurso do tempo. Por isso é que o plano de amortizações deverá ser reavaliado no final de cada ano financeiro ⁽¹⁶⁾. Aliás, como bem refere Gonçalves da Silva, “o plano de depreciação/amortização não serve igualmente para todas as entidades e, dentro da mesma, tem de ser revisto ou reajustado de quando em quando, mediante avaliações diretas que atendam ao bom ou mau estado em que se encontram os bens” ⁽¹⁷⁾.

⁽¹⁵⁾ Cfr. §6 da NCRF 7 do SNC.

⁽¹⁶⁾ Cfr. §51 e §61 da NCRF 7 do SNC.

⁽¹⁷⁾ Gonçalves da Silva, F.V., *Ob. cit.* pág. 162.

O conceito de vida útil é manuseado de forma similar em ambas as áreas. No entanto, quando falamos em vida útil do ponto de vista fiscal, esta figura distancia-se do significado que este conceito tem quando que é empregue na contabilidade.

A lei fiscal estabelece que a quota anual de amortização será determinada por aplicação das taxas de amortização consagradas no DR n.º 25/2009 ⁽¹⁸⁾. Ou seja, se na contabilidade a vida útil do ativo está relacionada com uma estimativa de utilização avaliada segundo tramites económicos e atendendo às específicas condições em que cada ativo é utilizado, na fiscalidade há uma fixação objetiva da vida útil, contida num intervalo fechado definido em função das taxas previstas no decreto regulamentar mencionado.

Estas taxas de amortização encontram-se fixadas em duas tabelas anexas ao DR n.º 25/2009: uma que prevê taxas específicas em função do ramo de atividade; a outra que prevê taxas genéricas relativas a outros ativos que não foram integrados na primeira.

Contrariamente ao que encontramos na contabilidade, a fixação destas taxas está desprovida da consideração de aspetos específicos de utilização do ativo. Neste desenho, parte-se da consideração de condições normais de utilização que determinada entidade, em certo sector, habitualmente pratica. Com isto, pretende o legislador evitar o arbítrio ao mesmo tempo que impede a estagnação dos tribunais, contribuindo para uma maior segurança jurídica ⁽¹⁹⁾. Relativamente a esta temática, remetemos para as considerações dos próximos subcapítulos.

4.2. A OMISSÃO DA TAXA DE AMORTIZAÇÃO

É notório que estas tabelas ao DR n.º 25/2009 não contemplam todos os ativos, pelo que, para alguns bens, não existe taxa de amortização previamente fixada na lei e que sirva de pressuposto na definição de um plano de amortização relativo a esse bem.

⁽¹⁸⁾ Cfr. N.º1 do artigo 31º do CIRC.

⁽¹⁹⁾ Sobre isto, entende o acórdão do CAAD, de 7/6/2017, proferido no processo n.º 699/2016-T, que “O recurso a tabelas gerais e específica de depreciação e amortização e a critérios de razoabilidade a densificar pela AT afigura-se adequado, necessário e proporcional, tendo em vista a necessidade de ponderar e harmonizar princípios constitucionais da tributação do rendimento real e da capacidade contributiva, por um lado, com a garantia da eficiência da administração fiscal, por outro lado, considerando a necessidade de simplificar procedimentos e desonerar a AT dos elevados custos...”.

Face a esta ausência de regulamentação, impõe-se a seguinte questão: pretendendo o DR n.º 25/2009 ser exaustivo na consagração de parâmetros que delimitam a aceitação da amortização fiscal, mas não o sendo, qual é o critério que deve reger a definição da taxa de amortização relativamente aos ativos para os quais não resultou a incorporação nas tabelas de taxas específicas ou genéricas; ou, por outro lado, não existindo nenhum critério fiscal, se esta fixação da taxa cabe somente ao administrador que se encontra vinculado a um dever de atuar diligentemente no desempenho da sua atividade.

Ora, o problema que se coloca e que tem gerado tanta discordância na jurisprudência, advém precisamente da interpretação do n.º 3 do artigo 31.º do CIRC, que estabelece o seguinte: “Relativamente aos elementos para que não se encontrem fixadas taxas de depreciação ou amortização, são aceites as que pela Autoridade Tributária e Aduaneira sejam consideradas razoáveis, tendo em conta o período de vida útil esperada daqueles elementos”.

No mesmo sentido aponta a redação do n.º3 do artigo 5º do DR n.º 25/2009. Estes artigos sujeitam a definição desta taxa à convicção da AT e a controvérsia gerada prende-se, precisamente, com a utilização dos conceitos de *razoabilidade* e de *período de vida útil esperada*, sem que, no entanto, haja qualquer explanação acerca do significado que estes devem assumir.

Daqui resulta inevitavelmente a necessidade de o intérprete ser esclarecido quanto ao sentido jurídico-tributário do conceito de período de vida útil esperada (também designado por “período de utilidade esperada”), assim como se mostra indispensável uma elucidação relativamente aos critérios que permitam apreciar a razoabilidade da taxa de amortização.

Esta omissão conceptual tem originado inúmeros casos de litigância, pelo que o tratamento e densificação destas conceções se mostra imperativo, merecendo, por esta razão, maior cautela por parte do legislador português.

4.2.1. O PERÍODO DE VIDA ÚTIL ESPERADA

Pela redação do n.º 3 do artigo 31.º do CIRC e n.º 3 do artigo 5.º DR n.º 25/2009, o período de vida útil esperada ⁽²⁰⁾ será o critério essencial para a quantificação da taxa de amortização. Torna-se, por isso, necessária a densificação deste conceito para percebermos a sua influência nesta atividade previsional.

O n.º 5 do artigo 31.º do CIRC faz referência ao período de vida útil sem nunca o definir, dizendo apenas que este período é aquele que se deduz das taxas de amortização mencionadas nos n.ºs 1 e 2 desse artigo. Por isto é que se tende a dizer que esta norma produz um raciocínio em circuito fechado ⁽²¹⁾, porque não nos facultando uma resposta exata, antes nos remete para as taxas de amortização que serão necessariamente quantificadas tendo por base o critério do período de vida útil do elemento do ativo.

De modo a sobrepujar esta dificuldade, acreditamos que a solução passará pela tentativa de conjugar e harmonizar a interpretação do artigo 31.º do CIRC com o disposto nas normas do DR n.º 25/2009. Claro está que esta tarefa interpretativa deverá ser feita por recurso a princípios de natureza do Direito Fiscal dado que é este o universo em que se insere esta matéria e os conceitos que pretendemos desmistificar.

Assumamos como ponto de partida a conceção de período de vida útil consagrada no artigo 3.º do DR n.º 25/2009 enquanto “período durante o qual se deprecia ou amortiza totalmente o seu valor, excluído, quando for caso disso, o respetivo valor residual”. Apesar deste ser o exemplo mais próximo de uma definição de vida útil na lei fiscal, confrontamo-nos com uma explicação muito vaga, que não nos esclarece, de todo, acerca do conteúdo deste conceito.

Este vazio legal tem potenciado muitas discussões na jurisprudência, e é por isso que encontramos várias menções à existência de um conceito polissémico de período de vida útil ⁽²²⁾. Numa primeira aceção, encontramos um período de vida útil esperada ou período

⁽²⁰⁾ Tal como consagrado na decisão do CAAD, de 06/07/2017, processo n.º 698/2016- T, “O conceito de período de utilidade esperada corresponde, essencialmente, ao período de vida útil do ativo”. Partindo de tal correspondência, será frequente a menção às expressões “período de vida útil” e “período de utilidade esperada” como termos símeis.

⁽²¹⁾ Este entendimento é seguido, por exemplo, pelas decisões do CAAD proferidas nos processos n.º 75/2014-T, em 18/09/2014 e n.º 639/2016-T em 29/06/2017.

⁽²²⁾ Neste sentido, cfr. Acórdão do CAAD proferido a 29/07/2016 no processo n.º 593/2015.

de utilidade esperada em sentido económico. Numa segunda interpretação, o período de vida útil é o equivalente ao período de duração física ou técnica esperada.

A consideração de um período de vida útil económica tem sido acolhida com bastante regularidade nas decisões dos tribunais portugueses e é, a grande parte das vezes, o argumento acolhido pelo contribuinte na construção da sua defesa.

À luz da já mencionada relação de dependência parcial entre fiscalidade e contabilidade no apuramento do resultado do exercício, apontamos anteriormente para a referência ao período de vida útil no §6 da NCRF 7 do SNC, de onde retiramos que o período de vida útil equivale à extensão de tempo durante o qual a entidade crê que o ativo esteja disponível para ser usado na atividade produtiva; ou, por seu turno, o equivalente ao número de unidades de produção ou similares que a empresa visa obter enquanto beneficia daquele ativo.

Ora, a perspetiva contabilística do conceito de vida útil remete-nos para uma dimensão económica do termo, na medida em que associa a utilidade esperada ao período durante o qual o ativo é usado na produção e com a finalidade de obter quaisquer benefícios económicos para a entidade que dele faz proveito.

O normativo contabilístico vai mais além na densificação daquilo que se crê ser uma utilidade esperada em sentido económico ao aludir expressamente os “futuros benefícios económicos” no §56 da NCRF 7. Aqui consagra-se que os benefícios incorporados no ativo são despendidos essencialmente através do uso.

Existem várias condicionantes que determinam a perda de valor do ativo. Além do uso, há diversos outros fatores que têm um amplo impacto na definição da vida útil e que, conseqüentemente, conduzem à diminuição de vantagens patrimoniais para a entidade empresarial. Referimo-nos, a título ilustrativo, ao uso e ao desgaste normal esperado do ativo, que dependerão certamente das condições e da frequência com que o ativo é utilizado; do modo como o ativo é conservado ou reparado; da própria fragilidade ou robustez que o bem apresenta.

Existem outros, como é o caso da obsolescência técnica ou comercial, provocado pelo surgimento de novos bens, e conseqüente melhoramento das condições de operação, tornando-os aptos para um desempenho mais eficiente da mesma atividade. Ou, pelo contrário, uma obsolescência provocada pela reduzida procura daquele bem para a

execução de certa tarefa, tornando-o infrutífero. Também as limitações jurídicas e similares do uso no ativo são condições que afetam a utilidade esperada, nomeadamente a data de extinção de contratos de locação ou patentes ⁽²³⁾.

Claro está que cada fator atuará de diferentes formas em função das condições operacionais de cada entidade. Como tal, o seu peso será relativo e terá que ser avaliado casuisticamente ⁽²⁴⁾.

Portanto, consubstanciando a amortização um custo baseado numa estimativa de perda de valor afetando tanto o resultado contabilístico como o fiscal, então é natural o CIRC e demais legislação complementar siga, uma vez mais, o SNC e opte por uma densificação do conceito de utilidade esperada numa dimensão económica ⁽²⁵⁾.

Em sentido contrário ao até aqui explanado, expressa-se a Autoridade Tributária. Relativamente a esta temática podemos encontrar uma espécie de resposta-padrão em que a AT se costuma basear. É tendencialmente seguidora de uma conceção de “utilidade técnica” ⁽²⁶⁾, segundo a qual a vida útil equivale ao período de durabilidade física ou tecnológica dos equipamentos.

Ora, o principal argumento que a AT tem em seu favor é aquele que resulta de uma interpretação literal do preceituado no n.º 3 do artigo 31º do CIRC e n.º 3 do artigo 5º do DR n.º 25/2009. Nesta perspetiva, e perante a ausência da definição de uma taxa de amortização para determinado elemento do ativo, o critério a seguir pela AT é apenas um: determinar uma taxa considerada razoável de acordo com o período de utilidade esperada ⁽²⁷⁾. De facto, não é possível dizer que o argumento da AT esteja errado, porque este é efetivamente válido. No entanto, da lei não resulta que esta utilidade é puramente técnica

⁽²³⁾ Cfr. §56 da NCRF 7.

⁽²⁴⁾ Como bem refere Colao Marín, Pedro, *La Amortización del Inmovilizado en el Impuesto sobre Sociedades*, 1.ª ed., Aranzadi, 1995, pág. 55, “De la misma forma que no es posible concebir o enumerar la totalidad de posibles factores de depreciación, no es posible, tampoco, establecer con antelación una previsión del índice de influencia de cada factor sobre la depreciación”.

⁽²⁵⁾ Lefebvre Francis, *Memento Prático – Contable*, 1.ª ed., 2010, pág. 355, refere a propósito do conceito de vida económica que esta “es el período durante el cual espera que el activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios o el número de unidades de producción que se espera obtener del activo por parte de uno o más usuarios”.

⁽²⁶⁾ Cfr. as decisões já anteriormente mencionadas nos processos n.º 593/2015-T, n.º 75/2014-T e n.º 639/2016-T do CAAD.

⁽²⁷⁾ Este entendimento está vertido, por exemplo, na decisão do CAAD proferida no processo n.º 124/2016-T, a 12/01/2017. Neste último, considera a AT que “o único critério que a lei impõe à AT é que esta, na determinação da taxa de depreciação ou amortização, observe o «período de utilidade esperada» sendo este o único critério que poderá determinar a referida taxa com objetividade, rigor, segurança.”.

e admitindo a coexistência das conceções de utilidade económica e técnica, não podemos afirmar que há uma correspondência entre ambas.

Tal como consta do §57 da NCRF 7 “A vida útil de um ativo é definida em termos da utilidade esperada do activo para a entidade. (...) Por isso, a vida útil de um bem pode ser mais curta do que a sua vida técnica. A estimativa da vida útil do activo é uma questão de juízo de valor baseado na experiência da entidade com activos semelhantes”.

Para entendermos o porquê desta divergência, atendamos ao caso paradigmático dos aerogeradores sobre os quais surgiram inúmeros litígios versando sobre esta matéria. Até à entrada em vigor da Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro, conhecida como Lei da Reforma da Fiscalidade Verde, a taxa de amortização destes elementos não tinha consagração nas tabelas anexas ao DR n.º 25/2009.

Face à ausência de definição legal, era frequente que a entidade empresarial definisse a vida útil destes ativos atendendo sobretudo às condições ambientais em que estes equipamentos operavam. Este caso torna bastante evidente a importância da consideração das condições em os ativos são utilizados. Como podemos depreender, as condições climáticas variam em função do ponto geográfico e da época do ano. Posto isto, perante condições ambientais mais abruptas, a degradação dos aerogeradores será mais intensa. Assim, justifica-se que um contribuinte que detenha um parque com aerogeradores no norte do país defina um período de vida útil diferente de um outro contribuinte detentor dos mesmos equipamentos no sul do país ⁽²⁸⁾.

Além das condições climáticas, há outros fatores que influenciam a vida útil destes elementos, como é o caso da sua reparação e manutenção. São bens que não possuem um mercado em segunda mão e os custos para a sua reparação são extremamente elevados, o que nem sempre justifica o investimento.

Por isso é assistimos com frequência a que os contribuintes optem por definir uma vida útil correspondente ao período de tarifa garantida dado que este é período durante o qual se espera que os bens produzam em condições economicamente rentáveis. Findo este período, a produção fica sujeita à tarifa do mercado liberalizado, que é evidentemente

⁽²⁸⁾ Por isso é que no acórdão do CAAD n.º 263/2016-T, de 28/02/2017, o tribunal entenda que “o que ocorre é que este conceito de “vida útil” não se poderá definir, simplesmente, pelo período em que é possível manter os aerogeradores a funcionar, esquecendo os custos de manutenção associados e o desenvolvimento tecnológico contínuo dos mesmos”.

mais baixa do que a garantida. Uma vez que os bens se encontram desgastados devido a uma intensa utilização aliada a rígidas condições climatéricas, é compreensível que a sua eficiência diminua, e conseqüentemente não originem proveitos económicos capazes de superar os gastos incorridos na atividade da entidade empresarial.

Neste caso particular, é frequente vermos a AT a escudar-se deste raciocínio do sujeito passivo mediante a apresentação de um conjunto de estudos de fornecedores nacionais e internacionais que tendem a fixar uma ampla vida útil para os itens em questão. No entanto, como bem se percebe, é normal que os fornecedores ajam de modo a desenvolver uma perceção credível sobre o funcionamento dos ativos que comercializam, e a tendência é obviamente o exorbitar da extensão da vida útil. Aliás, estranho seria se não o fizessem.

Se definíssemos uma vida útil tendo em consideração tão-só a durabilidade técnica dos aerogeradores, certamente que o contribuinte sairia injustiçado porque nunca teria retorno do investimento que fez quando adquiriu os ativos. Este raciocínio torna-se bastante claro se pensarmos que o bem pode continuar a apresentar durabilidade técnica, isto é, continuar a funcionar, mas já não permitir a obtenção eficaz de proveitos económicos para a entidade⁽²⁹⁾.

Assim, as limitações económicas, jurídicas e de obsolescência irão influenciar tanto a performance dos aerogeradores, como a que quaisquer outros elementos do ativo fixo tangível. Daí que a vida útil em sentido económico, aquela que acreditamos ter relevância para efeitos fiscais, poderá ser menor do que uma vida técnica apurada em condições de normal utilização dos ativos⁽³⁰⁾.

⁽²⁹⁾ Esta consideração é acompanhada pela decisão do CAAD n.º 186/2017, proferida a 18/01/2018 afirmando que “em sede económico-jurídica, um bem terá uma vida útil enquanto for economicamente rendoso ou proveitoso. Poderá, assim, estimar-se uma vida técnica ou física longa, sem que tanto seja incompatível com a fixação de uma vida económica mais curta”.

⁽³⁰⁾ A este propósito pronuncia-se, e bem, a requerente do processo n.º 582/2016- T do CAAD dizendo “De acordo com o processo n.º 75/2014-T do CAAD, é inquestionável que a definição de um período de vida útil esperado, para efeitos contabilísticos e também fiscais, se faça tendo por referência fatores legais, financeiros, tecnológicos e de mercado que afetem a atividade económica dos sujeitos passivos, aí se concluindo no sentido de caucionar o período de vida útil estimado pelo sujeito passivo para os painéis fotovoltaicos em questão, em detrimento do critério adotado pela AT (ao que se seguiram várias decisões arbitrais no mesmo sentido); Nessas decisões arbitrais, os Árbitros concluíram pela correção das estimativas de vida útil realizadas pelos sujeitos passivos em causa (sendo que num dos casos era a ora Requerente que estava em causa) e, em consequência, rejeitaram a argumentação da durabilidade técnica veiculada pela AT.”.

Sustentando o entendimento de que a vida útil deve apresentar um carácter técnico ou tecnológico, assistimos a uma AT a recorrer com frequência ao argumento segundo o qual a utilidade económica carece de fundamento legal ⁽³¹⁾. Diz, aliás, que a determinação da taxa de amortização não está, nem pode estar diretamente dependente dos lucros ou prejuízos que a entidade possa ter em função da atividade que desempenha. Do mesmo modo entende que “a vida útil de um bem não depende da sua performance económica, que pode depender até das características de quem o utiliza e dos projetos em que se insere (que podem ter os mais diversos prazos), sendo a vida útil apenas o período durante o qual um ativo estará disponível para utilização, para qualquer utilizador e para qualquer projeto” ⁽³²⁾.

Com isto, pretende a AT demonstrar que o critério adotado pelo sujeito passivo, por via da regra, é um critério subjetivo que irá redundar em disparidades de tratamento, já que o faz depender das exatas condições em que o contribuinte executa a sua atividade.

Chegados a este ponto, a questão que se coloca é: não existindo outro critério para a definição da taxa da amortização senão o da razoabilidade de acordo com o critério de utilidade esperada, não será sensato que o sujeito passivo determine a taxa a que irá sujeitar os seus ativos depreciables de acordo com a sua concreta situação económica? Caso contrário, quais seriam os parâmetros que o contribuinte deveria seguir para definir a vida útil se o próprio CIRC é rudimentar nesta matéria?

Pois bem, parece-nos que na ausência da densificação de tais critérios, o sujeito passivo deve seguir uma perspectiva económica, atendendo às concretas condições em que a sua atividade é exercida. Aliás, é este entendimento que decorre do próprio SNC, como já tivemos oportunidade de abordar. Há todo um conjunto de condições que têm que ser observadas aquando da definição da vida útil para efeitos fiscais ⁽³³⁾, e essa tarefa não deve ficar alheada de fatores económicos, financeiros, legais, assim como de fatores

⁽³¹⁾ Tal como consta no acórdão n.º 124/2016-T do CAAD, “(...) a AT considera discorda do conceito de “vida útil económica esperada” em que assenta a argumentação da Requerente, quer porque fica indefinido quer porque não tem qualquer fundamento legal”.

⁽³²⁾ Cfr. acórdão n.º 186/2017- T do CAAD.

⁽³³⁾ Neste sentido, “Ora, resulta da leitura do artigo 3.º do DR 2/90 (agora artigo 3.º do DR n.º25/2009), segundo o qual a vida útil de um bem é o “período durante o qual se reintegra ou amortiza totalmente o seu valor” e, porque, segundo o disposto no artigo 28.º, n.º1 do Código do IRC (também em vigor à data dos factos), a reintegração ou amortização consiste nas perdas de valor que elementos do activo imobilizado sofreram resultantes da sua utilização, do progresso técnico ou de quaisquer outras causas, então a vida útil, numa acepção fiscal, deverá ser aferida pelo tempo durante o qual tais perdas de valor se justificarão em função das causas que nesse artigo são referidas (uso, progresso técnico ou quaisquer outras” (sublinhado em nosso) in acórdão n.º 75/2014-T do CAAD.

técnicos ou tecnológicos ⁽³⁴⁾⁽³⁵⁾. Só assim veremos verdadeiramente espelhada a realidade que está por detrás da determinação do resultado do exercício.

4.2.2. A RAZOABILIDADE DA TAXA DE AMORTIZAÇÃO

Encontrando-se densificado aquilo que consideramos dever ser o período de vida útil esperada para efeitos fiscais, cabe-nos agora debruçar sobre o conceito de razoabilidade. Com isto pretendemos apurar as condições que tornam uma taxa razoável para efeitos de utilidade esperada e, por consequência, fiscalmente aceite.

Para a evolução desta análise, é imperativo que comecemos por desenvolver o termo “razoável” de modo a que entendamos inteligivelmente aquilo que corporiza uma taxa razoável de acordo com o normativo legal.

Elementarmente falando, entende-se que um juízo é razoável quando, na ausência de uma consagração expressa ou certa de um raciocínio a seguir, este se mostra aceitável ou plausível. Quer isto dizer que poderão existir diversas reflexões verossímeis sem que umas se imponham a outras. Determinado entendimento poderá ter aplicabilidade numa perspetiva jurídica. No entanto, esta é uma área onde a razoabilidade poderá redundar numa multiplicidade de discursos pela dificuldade de interpretar determinado preceito, sem que, no entanto, se priorizem uns sobre outros ⁽³⁶⁾.

Voltando agora a nossa atenção para o caso que nos propusemos a analisar, atentemos, uma vez mais, na letra do n.º 3 do artigo 31.º do CIRC quando estabelece que “(...) são aceites as que pela Autoridade Tributária e Aduaneira sejam consideradas

⁽³⁴⁾ “Decisivo para a determinação de tempo de utilidade esperada não é a duração do uso operacional pelo contribuinte individual, mas a utilidade objetiva de um ativo, tendo em conta o stress operacional específico típico do ativo. Esta dever ser determinada tendo em conta todas as circunstâncias relevantes.” *in* acórdão n.º 698/2016- T do CAAD.

⁽³⁵⁾ Seguindo a mesma perspetiva, conclui o tribunal no acórdão n.º 186/2017-T do CAAD, pág. 17 que estas são “razões que, no seu conjunto, conduzem a concluir que a interpretação aqui aplicável é, assim, a de período de vida útil económica. Será, pois, esta a noção de período de vida útil esperada a ter em consideração em sede de interpretação do Código do IRC, na redação aplicável ao caso, nos seus artigos 29.º a 31.º, onde se prevê um amplo conjunto de normas dirigidas ao tratamento fiscal das reintegrações e amortizações”.

⁽³⁶⁾ Neste sentido, no processo n.º 698/2016-T, o CAAD segue o entendimento do autor Sourgens, Frédéric G., *Reason and reasonableness: The Necessary Diversity of the Common Law*, 67 Maine Law Review, 2015, págs. 73 e ss, estabelecendo que “O conceito de razoabilidade é utilizado, no âmbito jurídico-normativo, quando se está diante de situações problemáticas em que a resposta não é suscetível de ser alcançada em termos lógico-binários (v.g. 0,1; tudo, nada), ou seja, em que a mesma não se apresenta axiomática, óbvia, clara, patente, incontroversa, inequívoca e indiscutível”.

razoáveis, tendo em conta o período de vida útil esperada daqueles elementos” (sublinhado nosso). Posto isto, questionamo-nos se bastará que a AT estabeleça uma taxa diferente da que o sujeito passivo considerou razoável para amortizar o bem que integra o seu ativo tangível para provar a irrazoabilidade da primeira. Ou seja, havendo uma divergência entre as taxas fixadas pelo contribuinte e pela AT prevalecerá inelutavelmente esta última?

Pois bem, somos da opinião de que não é suficiente que a AT apure, tão-só, uma taxa de amortização que considere ser razoável para que aquela que foi previamente definida pelo sujeito passivo seja apontada como irrazoável ⁽³⁷⁾ ⁽³⁸⁾.

A razoabilidade de uma taxa não implica necessariamente a não razoabilidade de outra, ou seja, não estamos perante um confronto de razoabilidades. Isto porque, como bem se apontou acima, encontrando-nos num espaço em que a realidade não é certa e onde ainda está relativamente indefinido o critério que deve orientar juridicamente esta tarefa, então poderão prevalecer ambas as taxas se se provar que estas se encontram contidas num intervalo de razoabilidade atendendo à vida útil esperada.

Como já se mencionou a propósito do período de utilidade esperada, será o contribuinte que numa primeira fase definirá o período de vida útil do ativo quando a respetiva taxa de amortização não se encontra consagrado nas tabelas. Claro está que este terá que observar todos parâmetros de uma gestão criteriosa nesta tarefa previsional ⁽³⁹⁾.

Por isto, não bastará que a AT substitua a taxa de amortização por considerar que aquela é menos razoável comparativamente à por si definida, só lhe sendo concedida essa faculdade se demonstrar a incorreção da taxa estipulada pelo contribuinte e se esta for, de facto, inequivocamente irrazoável.

⁽³⁷⁾ Há aliás quem entenda que quando o legislador se referiu a taxas consideradas “razoáveis” estaria explicitamente a admitir que os mesmos elementos poderiam ter diferentes contextos de utilização, o que justificaria a opção por diferentes períodos de vida útil redundando em taxas de amortização consequentemente diferentes. Neste sentido, cfr. Acórdão n.º 95/2017-T do CAAD.

⁽³⁸⁾ O mesmo é dizer que a AT tem que demonstrar que a taxa de amortização definida pelo contribuinte é efetivamente incorreta e que não dá tradução ao período de vida útil esperada daquele bem. Só assim se justificará uma correção da liquidação. Na mesma perspetiva, cfr. Acórdão n.º 95-2017-T e voto de vencido do acórdão n.º 698/2016-T do CAAD.

⁽³⁹⁾ O voto de vencido do acórdão n.º 698/2016-T do CAAD acompanha este entendimento dizendo que “(...) é sobre o sujeito passivo que recai uma decisão sobre a taxa de depreciação a praticar, atendendo à natureza da sua atividade e à previsão de resultados a obter com equipamentos que não constam nas Tabelas anexas ao DR 25/2009.”

Além disto, temos que considerar que não estamos perante um caso em que face à ausência de regulamentação legal, o contribuinte diligencia um pedido para que a AT proceda à definição da taxa de amortização. Muito pelo contrário, o sujeito passivo entrega a declaração, que se presume verdadeira, e é a AT que decide efetuar correções ao lucro tributável.

Tendo isto presente, e à luz do n.º 1 do artigo 74.º e do artigo 75.º da LGT ⁽⁴⁰⁾, o ónus de provar que a declaração de rendimentos do sujeito passivo está errada incumbe à AT. É esta que terá que provar que a taxa de amortização por aquele utilizada não coaduna com o normativo legal e que, por tal, terá que proceder à correção da matéria tributável ⁽⁴¹⁾.

Contudo, e a título ilustrativo, frisamos que para demonstrar que uma taxa de amortização estabelecida pela requerente corresponde a uma utilidade de 25 anos não é razoável não passa por comprovar que uma taxa correspondente a uma vida útil de 30 é razoável e, por isso, correta. Isto não justifica qualquer correção à liquidação, porque a razoabilidade de uma taxa é insuficiente para ultimar a carência de razoabilidade de outra.

O que se pretende com este raciocínio é tão-só o de robustecer a ideia de que impede sobre a AT um dever de se justificar sempre que procede a correções, e esse dever decorrer da própria lei. Se assim não fosse, estaríamos a conceder uma larga margem de influência nas decisões dos gestores por parte da AT.

Ressalva-se, no entanto, que com isto não se pretende demonstrar que a AT terá que justificar que toda e qualquer taxa é irrazoável por a primeira divergir daquela que por si foi fixada. No entanto, terá efetivamente que dar a conhecer os argumentos em que se ampara sempre que pretende desconsiderar uma taxa e, conseqüentemente, proceder à sua substituição.

⁽⁴⁰⁾ O n.º 1 do artigo 74.º da LGT consagra que “O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque”. O n.º 1 do artigo 75.º desta lei estabelece que se presumem “verdadeiras e de boa fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal, sem prejuízo dos demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos”.

⁽⁴¹⁾ Neste sentido, no Acórdão TCA- Sul de 16/01/2007, proferido no processo n.º 00911/03 considera-se que “É à AT que cabe a obrigação da prova de verificação dos pressupostos legais vinculativos) da sua atuação, designadamente se agressiva (positiva e desfavorável)”.

4.2.2.1 O INTERVALO DE RAZOABILIDADE

Além do já mencionado, existe outro aspeto relevante no que toca ao que é “razoável”: não será preferível, ou até mesmo necessário, definir um intervalo de razoabilidade?

Como bem sabemos, as taxas de amortização consagradas no DR n.º 25/2009 permitem aferir o período de vida útil durante o qual o ativo vai sistematicamente perdendo o seu valor. Este período compreende uma duração mínima e máxima por ventura da aplicação das taxas constantes nas tabelas ao valor de aquisição do ativo ⁽⁴²⁾, originando-se uma quota de amortização fiscalmente aceite.

Tal como consagra a alínea a) do n.º2 do artigo 3º do DR n.º 25/2009, é através desta quota de amortização que se deduz o período mínimo de vida útil, o que nos permite inferir que a taxa legalmente definida nas tabelas anexas corresponde a uma taxa de amortização máxima. Posto isto, podemos afirmar que ao período máximo de vida útil estará associado uma taxa mínima de amortização. Isto permite-nos concluir que qualquer amortização praticada entre o intervalo mínimo e máximo de vida útil será considerada razoável para efeitos fiscais.

Neste seguimento, não seria mais coerente que a AT seguisse a tendência do normativo legal e fixasse um intervalo de taxas razoável ao invés de consagrar uma única taxa?

Há, aliás, quem entenda que o legislador alude à definição de um intervalo de taxas quando consagra expressamente no n.º 3 do artigo 5.º do DR n.º 25/2009 e n.º3 do artigo 31.º do CIRC as expressões “taxas” e “razoáveis”, considerando que o recurso ao plural é premeditado ⁽⁴³⁾. Não obstante a validade deste argumento, consideramos que a definição de um intervalo de razoabilidade é justificável tão-só pelo facto da própria lei

⁽⁴²⁾ Cfr. n.º 1 do artigo 2º do DR n.º25/2009.

⁽⁴³⁾ Neste sentido, consagra o CAAD no acórdão n.º 284/2016-T que “(...) apenas a fixação de um conjunto de taxas razoáveis, correspondentes ao intervalo de vida útil mínima e máxima de um elemento do ativo omisso, fixado de um ponto de vista de generalidade e abstração, permite evitar que um contribuinte com equipamento análogo a outro a que a AT tivesse fixado uma determinada taxa precisa de depreciação ou amortização, mas que o utilizasse em circunstâncias diversas, influentes no respetivo período de vida útil, não fique irremediavelmente prejudicado pelas circunstâncias valoradas pela AT, próprias do primeiro caso que apreciasse”.

fiscal permitir e aceitar uma amortização mediada por um período mínimo e máximo de vida útil ⁽⁴⁴⁾.

Este raciocínio leva-nos a afirmar que o período de vida útil será sempre o resultado da conjugação de dois fatores: a rigidez, associada à necessidade de implementar taxas de amortização que condicionam a aceitação do valor de amortização a nível fiscal; e, por outro lado, a flexibilidade concedida ao contribuinte para definir primeiramente esta taxa, desde que devidamente justificada, e compreendida entre um período mínimo e máximo (intervalo este que o legislador considera razoável).

Se assim o é, então a AT não deveria estabelecer unicamente uma taxa seguindo aquilo que considerada ser uma “utilidade média esperada”. Antes deveria definir um intervalo dentro do qual o sujeito passivo possa depreciar o ativo atendo às condições em que o aquele é empregue.

Apesar disto, o problema persistirá caso a AT insista em defender a consideração de utilidade esperada que tem vindo reiteradamente a empregar. Como se disse anteriormente, a AT tende a perspetivar a vida útil do ponto de vista da durabilidade física do bem. No entanto, sabe-se que o bem pode ter uma durabilidade extensa, mas já não estar apto para a obtenção eficiente de proveitos para certa entidade.

Neste sentido, a AT deve atender não só a circunstâncias técnicas, mas também a aspetos económico, legais e de obsolescência. Claro está que a sua tarefa está desde logo limitada pelo desconhecimento destas condições particulares de cada sujeito. E esta é provavelmente a razão pela qual o legislador concede ao sujeito passivo a possibilidade de este decidir *a priori* a taxa a que vai sujeitar a amortização dos seus ativos.

No entanto, sempre que for interpelado para tal, o contribuinte terá que justificar a sua opção ancorando-se em fatores que caracterizam concretamente a sua atividade. Com isto pretendemos dizer que uma taxa de amortização razoável não advém de um qualquer plano de negócios, tem que ser deduzida da concreta atividade do sujeito passivo ⁽⁴⁵⁾. De

⁽⁴⁴⁾ Neste sentido, seguimos o entendimento de Morais, Rui Duarte, *Apontamentos ao IRC*, Almedina, 2007, págs. 110-111, segundo o qual “Mesmo quando o período de vida útil de um bem, para efeitos fiscais, é fixado pela lei, não existe uma rigidez total. Apenas é obrigatória, no cumprimento do princípio da especialização dos exercícios, a consideração de um custo, em cada um dos exercícios correspondentes à vida útil do bem, do valor correspondente à quota mínima de amortização. Tal quota mínima calcula-se por aplicação, ao valor amortizável, de uma taxa igual a metade da prevista, para o caso, na tabela aplicável”.

⁽⁴⁵⁾ Neste seguimento, o acórdão n.º 75/2014- T do CAAD entende que “... a razoabilidade de um período de vida útil decorrente de fatores económicos, técnicos ou de mercado terá se de aferir casuisticamente não decorrendo automaticamente de projeções ou estimativas das empresas. Tais estimativas devem estar

qualquer outra forma o sujeito passivo não pode considerar estar munido de uma taxa razoável, e aqui já seria justificável uma correção por parte da AT.

Em síntese, não nos parece legítima a correção de uma taxa de amortização pelo facto de as partes seguirem distintos critérios de avaliação, até porque, desde que devidamente expostos os motivos em que se ancoram, ambas as taxas podem ser consideradas razoáveis, se compreendidas no intervalo de razoabilidade ⁽⁴⁶⁾.

O facto de a AT se escudar na atribuição de um direito pelo legislador em virtude do consagrado no n.º2 do artigo 5º do DR n.º 25/2009, tal não é suficiente para que esta possa substituir, sem mais, a taxa definida pelo sujeito passivo, havendo, para tal, a necessidade de provar a sua irrazoabilidade.

suportadas em bases ou fundamentos que possuam um grau apreciável de objetividade e controlabilidade” (sublinhado nosso).

⁽⁴⁶⁾ Ainda no acórdão n.º 186/2017-T do CAAD este tribunal conclui que “Inadequados se relevam, pois, o raciocínio e a conclusão alcançados pela AT. Por força da lei e para a determinação da taxa de depreciação razoável a aplicar, a AT era chamada a fazer um juízo de ponderação complexo, devendo ter em conta, por um lado, o período de vida útil esperada e, por outro lado, a noção de razoabilidade. Por força desta última, incumbir-lhe-ia considerar as circunstâncias concretas do plano de negócios em causa e do uso efetivo dos bens em apreço por parte da Requerente. Em relação ao primeiro aspeto, a AT desconsiderou que estava em causa um conceito polissémico, reduzindo a sua análise a uma noção puramente física ou técnica. Nessa ponderação, a AT não obedeceu, assim, ao critério que decorre das normas jurídico-fiscais e contabilísticas pertinentes quanto à noção de período de vida útil esperada, como fez uma ponderação desligada das condições concretas do caso. Descurrou, em suma, os critérios que se impõe à luz das normas jurídicas fiscais e contabilísticas”.

5. A DISCRICIONARIEDADE DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Da letra do n.º3 do artigo 5.º do DR n.º25/2009 e n.º3 do artigo 31.º do CIRC sobressalta ainda outra questão fundamental alusiva ao tema da discricionariedade da Administração Tributária.

Já constatamos que existem alguns ativos fixos tangíveis que carecem da fixação legal de uma taxa de amortização de modo a que seja possível determinar qual o limite de dedutibilidade fiscal.

Perante tais omissões, a AT tende a arrogar-se de um privilégio para proceder à definição destas taxas. A questão que se coloca é, portanto, a de saber se perante um DR que não estipula exaustivamente qual a taxa de amortização máxima que poderá ser empregue de modo a que se obtenha uma quota de amortização aceitável para efeitos fiscais, então poderá o contribuinte amortizar o bem seguindo tão-só regras contabilísticas ou se, por outro lado, não estando o legislador em posição de definir estas taxas, antes delega essa faculdade à Administração Tributária através do exercício de um poder discricionário.

As opiniões relativas a esta temática divergem de caso para caso. Seguindo a metodologia que adotamos, analisaremos esta questão mediante a exposição e confronto das diferentes posições marcadas em decisões jurisprudenciais.

Contudo, e antes de qualquer desenvolvimento, atentemos na conceção de discricionariedade de modo a que entendamos se as normas em questão habilitam a AT para o exercício de tal poder.

Segundo o entendimento de António Francisco de Sousa, “o poder discricionário consiste numa liberdade de escolha entre alternativas de decisão atribuídas por lei à autoridade administrativa para, após justa e adequada ponderação de todas elas, segundo critérios juridicamente válidos, adoptar aquela que se lhe apresente como a que melhor satisfaz os interesses públicos (interno e externo) presentes”⁽⁴⁷⁾ ⁽⁴⁸⁾ ⁽⁴⁹⁾.

⁽⁴⁷⁾ Sousa, António Francisco de, *Direito Administrativo em Geral*, 4ª ed., Porto, FDUP, 2001, pág. 312.

⁽⁴⁸⁾ O Acórdão do STA, de 03-03-2016, Processo n.º 0768/15 entende que “A discricionariedade consiste numa liberdade de escolha entre várias soluções tidas como igualmente possíveis [a Administração escolhe livremente uma das soluções apontadas na lei, sendo tidas como igualmente boas, qualquer uma delas].”

⁽⁴⁹⁾ No mesmo sentido, Caetano, Marcello, *Princípios Fundamentais do Direito Administrativo*, Almedina, Coimbra, 1996, págs. 119-120, entende que há concessão de um poder discricionário quando “a norma deixa ao órgão certa liberdade de apreciação acerca da conveniência e da oportunidade de exercer o poder,

Deste modo, estaremos perante a atribuição de faculdades discricionárias sempre que a lei estipular que determinada atividade será conformada segundo critérios consagrados pela AT. Quer isto dizer que a Administração goza de autonomia para escolher o procedimento que deve ser seguido, tendo, no entanto, como fim maior, a concreta realização do interesse público salvaguardado por aquela norma ⁽⁵⁰⁾. Podemos, por isso, afirmar que existe uma “liberdade de escolha”, não por ausência de lei ou à margem da lei, mas por atribuição da lei, ou seja, por vontade positiva da lei, para a realização da justiça no caso concreto” ⁽⁵¹⁾.

No entanto, e ainda que reconheçamos a liberdade de escolha no exercício do poder discricionário, esta liberdade apresentar-se-á sempre condicionada. Isto porque a AT não poderá, no caso concreto, enveredar pela opção que melhor lhe aprouver. Antes terá designar a alternativa mais correta, dentro das admissíveis, que melhor permita efetivar o interesse público. Ademais, a solução adotada terá que ser aquela que melhor traduza o respeito pelos Princípios Constitucionais e Gerais do Direito a que a AT se encontra vinculada por imposição legal, e com isto, permitir a proteção dos legítimos direitos dos particulares ⁽⁵²⁾. Fica assim claro o entendimento de que a discricionariedade não é um amplo espaço de autonomia da Administração, mas antes um poder-dever jurídico ⁽⁵³⁾ ⁽⁵⁴⁾.

Tendo isto por base, cabe-nos agora perceber se as normas do n.º 3 do artigo 5.º do DR n.º 25/2009 e n.º 3 do artigo 31.º do CIRC concedem, efetivamente, um poder

e até sobre o modo desse exercício e conteúdo do acto, permitindo-lhe que escolha uma das várias atitudes ou soluções que os termos da lei admitem”.

⁽⁵⁰⁾ Cfr. Caetano, Marcello, *Manual de Direito Administrativo*, vol. I, Almedina, 2016, pág. 213.

⁽⁵¹⁾ Sousa, António Francisco de, ob. cit., pág. 312.

⁽⁵²⁾ No mesmo sentido, Condesso, Joaquim Manuel Charneca, *DISCRICIONARIEDADE DA ADMINISTRAÇÃO FISCAL*, in Revista Julgar, Coimbra Editora, 2011, pág. 152, considera que “a discricionariedade não dispensa o agente de procurar uma só solução para o caso: aquela que considere, fundamentadamente, como a melhor do ponto de vista da defesa do interesse público.

Em suma, na discricionariedade, a lei não dá ao órgão ou agente administrativo competente a liberdade para escolher qualquer solução que respeite o fim da norma, antes o obriga a procurar a melhor solução para a satisfação do interesse público de acordo com os princípios jurídicos imanentes à atuação da administração”.

⁽⁵³⁾ Cfr. Amaral, Diogo Freitas do, *Curso de Direito Administrativo*, vol. II, Almedina, 2011, pág. 73 e ss.

⁽⁵⁴⁾ Tal como defende Condesso, Joaquim Manuel Charneca, ob. cit., pág. 153, “Mais concretamente, a discricionariedade administrativa é um instrumento indispensável à realização da justiça no caso concreto. A constatação de que o legislador adopta regulações genéricas e abstratas, distanciadas dos factos no tempo e no espaço, impossibilita-o de encontrar a regulação justa para casos que exigem uma apreciação concreta. Para suprir esta sua limitação, o legislador delega, por vezes, a realização da justiça no caso concreto na Administração. (...) Não há pois discricionariedade livre, mas sempre e apenas discricionariedade funcional, uma discricionariedade que tem que ser exercida nos limites do Direito e de acordo com os deveres e limitações próprios da função”.

discricionário à AT para a fixação legal de taxas de amortização que não estejam consagradas nas tabelas anexas, ou se, pelo contrário, este poder é vinculado.

A fragilidade do tema afere-se pela controvérsia que se verifica na jurisprudência, não havendo ainda um entendimento consolidado e uniforme. Aliada a este fenómeno, surge ainda a discussão sobre o controlo das decisões da Administração, isto é, saber se a decisão da AT pode ou não ser sindicada judicialmente e em que termos.

5.1. DOS QUE APOIAM A ATRIBUIÇÃO DE UM PODER DISCRICIONÁRIO

Nas várias decisões analisadas, a AT justifica as correções à matéria coletável do sujeito passivo arrogando-se do direito de estabelecer a taxa omissa em virtude do exercício do poder discricionário que a norma lhe concede, num quadro de “discricionariade técnica”.

Tal como consagrado no voto de vencido de um acórdão do CAAD, de 29-07-2016, no processo n.º 593/2015-T, “a discricionariade técnica é aquela em que, estando em causa a solução de questões que exijam conhecimento científico especializado, a Administração é forçada a tomar decisões amparadas em informações e estudos técnico-profissionais, ficando a Administração vinculada, pois, à manifestação conclusiva dos profissionais consultados, não podendo em suma adotar solução diversa da indicada pelos especialistas- sendo que as decisões administrativas desta natureza só poderão ser impugnadas judicialmente ou administrativamente se faltar o apoio nessas informações técnicas corroboradas por especialistas na matéria, ou se a decisão divergir ostensivamente das conclusões contidas nessas informações e estudos”⁽⁵⁵⁾. Neste voto, entende o autor que há efetivamente a atribuição de um poder à AT, afirmando que “essas taxas de amortização passaram a ser aplicáveis *ex lege*”, na medida em que aqueles preceitos atribuíram à AT um poder discricionário de fixação de taxas- num quadro específico de discricionariade técnica”.

Este entendimento é também defendido numa decisão do CAAD, de 07-06-2017, processo n.º 698/2016-T, onde o tribunal se refere ao modo como deve ser interpretada a

⁽⁵⁵⁾ No mesmo sentido, Condesso, Joaquim Manuel Charneca, ob. cit., pág. 155, entende que “visa a doutrina abranger com esta classificação as situações em que a Administração toma decisões com base em estudos prévios de natureza técnica e segundo critérios extraídos de normas técnicas. (...) Na discricionariade técnica não existe remissão da lei para normas técnicas, apenas existindo uma decisão da Administração guiada por regras técnicas que ela própria decidiu seguir”.

norma do n.º3 do artigo 5.º do DR n.º 25/2009, dizendo que “o preceito em causa diz que é à AT que cabe decidir sobre a razoabilidade das taxas de depreciação. O mesmo reflete o acolhimento de uma *teoria de deferência*, reconhecendo que está em causa a procura, pela AT, de uma resposta aceitável a questões técnicas complexas. Esta remissão para a ideia de razoabilidade confere à AT um espaço de **discricionariedade técnica** que se traduz numa significativa margem de apreciação. Naturalmente que não se trata de um espaço de decisão ilimitado e insindicável, compatível com o arbítrio e o subjetivismo” (sublinhado nosso) ⁽⁵⁶⁾.

Nesta decisão, considera-se que o legislador atribuí inequivocamente um poder à AT quando estipula que serão aceites as taxas que pela AT sejam consideradas razoáveis, tendo por base o período de utilidade esperada. Ademais, entende-se que “a razoabilidade da requerente é irrelevante para o desfecho do caso em apreço e não pode ser usada contra a posição acolhida pela AT” ⁽⁵⁷⁾, frisando que quando este n.º 3 do artigo 5º do DR em análise concede a faculdade discricionária à AT, elimina qualquer possibilidade de “comparação de razoabilidades” ⁽⁵⁸⁾. Daqui, subentende-se que o tribunal considerou que o que era efetivamente relevante para a tomada de decisão seria apurar se a taxa e o período de vida útil definidos pela AT eram razoáveis e, como tal, aceitáveis para efeitos fiscais e não saber se a taxa definida pelo contribuinte era razoável ou até mais razoável do que a consagrada pela administração para efeitos fiscais.

Ora, consideramos que o tribunal errou precisamente no momento em que desconsiderou a eventual razoabilidade da taxa definida pelo sujeito passivo. O que está em causa é precisamente saber se o contribuinte definiu uma taxa alheada do período de utilidade esperada e, por tal, ficar sujeito a uma correção à matéria coletável, ou se, pelo contrário, obedeceu ao normativo legal e estabeleceu uma taxa correta e usável. Sobre isto, pronunciar-nos-emos mais aprofundadamente já adiante.

⁽⁵⁶⁾ Ainda neste seguimento, acrescenta o tribunal que “No caso de não existir uma absoluta coincidência entre a duração técnica, a utilidade económica e a estabilidade jurídica, são pensáveis, em abstrato, diferentes soluções. Uma delas seria optar pela que melhor protegesse a base tributária e o erário público. Alternativamente poder-se-ia enveredar pelo entendimento mais favorável ao contribuinte, usando o critério económico como decisivo para a determinação da taxa de depreciação.

Uma terceira possibilidade, acolhida pelo legislador fiscal português, é a de permitir à AT que opere uma leitura sinótica, integrada e holística das três dimensões do conceito de vida útil, ou período de utilidade esperada, assente numa ponderação equilibrada dos interesses em presença e numa avaliação razoável e não arbitrária dos dados técnicos, económicos e jurídicos relevantes. É contra este pano de fundo que deve ser interpretado e aplicado o artigo 5º/3 do Decreto Regulamentar n.º 25/2009...”.

⁽⁵⁷⁾ Cfr. Acórdão do CAAD, de 07/06/2017, processo n.º 698/2016-T.

⁽⁵⁸⁾ Citando o voto de vencido da decisão do CAAD de 29/7/2016, no processo n.º 593/2015.

O CAAD segue também este raciocínio noutros acórdãos, como é o caso do processo n.º 284/2016-T, de 02-12-2016, assim como no processo n.º 663/2016-T, de 20-04/2017. Aliás, estes subscrevem o voto de vencido do processo n.º 593/2015-T, dizendo que as normas conferem efetivamente um quadro de discricionariedade técnica à AT, onde o tribunal só poderá controlar as zonas de vinculação adjacente. Entendem, por tal, que o tribunal poderá tão-só averiguar se foram respeitados os princípios gerais, demonstrando que a AT atuou com base num procedimento gritantemente incorreto ou grosseiro, de modo que o exercício do poder discricionário estaria ferido de ilegalidade ⁽⁵⁹⁾.

No entanto, ambos os processos mencionados consideram que apesar de haver a concessão de um poder discricionário, este foi incorretamente exercido pela AT. Justificam o seu posicionamento dizendo que, em sentido estrito, a discricionariedade técnica está associada a um juízo de valoração de conceitos técnicos, densificados através de regras e abordagens não inerentes à ciência jurídica, razão pela qual não cabe ao tribunal sindicá-los. Por esta via, consideram que os conceitos jurídicos indeterminados não podem ter aplicabilidade num campo de discricionariedade técnica dado que estes são densificados por recurso à atividade de interpretação jurídica. Se assim fosse, creem, haveria sempre a possibilidade de sindicá-la a decisão da AT e, por tal, não poderíamos admitir a existência de discricionariedade.

A propósito dos conceitos indeterminados, e apesar de considerarem que estamos no domínio da discricionariedade técnica, consideram aplicável ao caso o entendimento vertido no acórdão do STA de 27/11/2012, processo n.º 01159/09. Nesta decisão, o STA entende que “deparando-se com conceitos indeterminados, cabe ao órgão decisor, desde logo, apreender-lhes o sentido e alcance através de operação interpretativa da norma em que se inserem, pois a lei há-de fornecer, em larga medida, um padrão suficientemente claro para a sua interpretação. Operação interpretativa que, sendo vinculada, também cabe ao tribunal sindicá-la” ⁽⁶⁰⁾.

⁽⁵⁹⁾ O processo n.º 698/2016, de 7/06/2017 vem precisamente dizer que “Em todo o caso, a discricionariedade técnica impõe alguns limites ao nível de escrutínio a exercer pelos tribunais. As decisões administrativas discricionárias só podem ser judicialmente revistas com base em fundamentos limitados, tais como erro nos pressupostos de facto, erro manifesto de interpretação e aplicação do direito, má-fé dos decisores, prossecução de finalidades impróprias ou consideração de factos irrelevantes”.

⁽⁶⁰⁾ No mesmo sentido, entende Condesso, Joaquim Manuel Charneca, ob. cit., pág. 153 que “A interpretação de conceitos vagos ou indeterminados remete-nos para a atividade de interpretação da lei (cfr. art. 9, do C. Civil), a qual se consubstancia como uma atividade vinculada e não, sequer, actividade administrativa. Os conceitos absolutamente determinados são muito raros no domínio do Direito, o que significa que a maior parte das noções utilizadas pelo legislador são indeterminadas, isto é, cuja extensão e

Por tal, entendem que à semelhança das normas que aplicam conceitos jurídicos indeterminados, também a norma que habilita a AT de um poder discricionário carecerá de ser interpretada. Só assim será possível subentender quais são os concretos poderes que estão a ser atribuídos à AT. Posteriormente, aquando da aplicação da norma ao caso concreto, é que se exerce a discricionariedade. Assim, creem que esta atividade interpretativa será sempre juridicamente sindicável sem que nunca seja colocada em causa a concreta decisão da AT.

É precisamente isto que defende a decisão de 20/04/2017, no processo n.º 663/2016-T do CAAD. Aqui, o tribunal entende que o exercício discricionário foi incorretamente desempenhado, tendo a AT feito uma interpretação reprovável da lei. Assim, consideram que a AT não atendeu ao intervalo de razoabilidade consagrado na lei, e quando definiu uma só taxa de amortização baseada numa conceção de utilidade média esperada, descorou do propósito do intervalo estimado e aceitável fiscalmente. Além disto, como já frisamos veemente atrás, entende também este tribunal que não basta provar a razoabilidade da taxa definida pela AT para que a taxa definida pelo contribuinte se torne irrazoável. Terá a AT que provar que efetivamente o contribuinte descorou dos critérios legais a que estava adstrito na definição da vida útil e consequente taxa de amortização.

Em sentido diferente apontam outras decisões considerando que as normas em questão habilitam a AT para o exercício de uma faculdade discricionária, num quadro de discricionariedade parcial. Querem com isto dizer que não há a concessão de um total poder discricionário, mas também não há uma absoluta vinculação da Administração a critérios técnicos. Este entendimento está plasmado, por exemplo, no voto de vencido da decisão do CAAD, de 30/01/2017, processo n.º 233/2016-T, onde o autor considera que apesar da imprecisão do conceito “razoável” conceder uma margem de apreciação à AT, esta encontra-se necessariamente vinculada ao período de utilidade esperada.

Deste modo, consideram que a vida útil esperada do ativo tangível há-de ser aferida com base em critérios e estudos técnicos. Não obstante, entendem que a AT goza de um espaço próprio de valoração e, por tal, decidirá autonomamente o que deve ser entendido como razoável ⁽⁶¹⁾. Remata, contudo, dizendo que ainda que a AT goze de autonomia na

conteúdo se apresentam em larga medida incerto. No entanto, os conceitos normativos indeterminados conotados com o sistema jurídico não são, de modo algum, conceitos discricionários.”

⁽⁶¹⁾ Acrescenta o tribunal que “ (...) antevendo a hipótese de diferentes estudos preverem diferentes vidas úteis, e sendo necessário integrar de forma geral e indeterminada, o legislador concedeu este poder

valoração do conceito, esta será sempre juridicamente conformada na medida em que vigora um princípio de juridicidade ⁽⁶²⁾.

No mesmo sentido aponta a decisão do CAAD, de 4/4/2017, no processo n.º 582/2016-T, onde se entende que havendo uma omissão legal da taxa de amortização, cabe à AT desencadear a tarefa de integração da lei devendo, para tal “i) observar a coerência sistemática, e ii) desprezar as especificidades da situação concreta do contribuinte. Importa apenas atender à vida útil do bem omissa no DR (...) segundo um critério abstrato e geral”. Entendem que haverá sempre uma dependência parcial na atividade da AT na medida em que a taxa de amortização só será razoável se for definida em função do período de utilidade esperada. Por tal, consideram que a decisão nunca seria puramente discricionária, assim como nunca poderia totalmente vinculada.

No entanto, não podemos concordar com a existência de uma discricionariedade parcial. A questão patente é a de saber se as normas em questão atribuem ou não um poder discricionário à AT. Mesmo que admitamos haver a concessão deste poder, é sabido que a AT estará sempre vinculada ao período de utilidade esperada. Afinal, é precisamente esta a condição que o legislador estabelece na redação desta norma. Por tal, não é suficiente apelar à dependência do critério da razoabilidade da taxa face à vida útil esperada para justificar a existência de um poder discricionário parcial, porque isto já é o que se subentende da lei, independentemente de quem define a taxa.

Aliás, esta conceção não ajudaria na resolução do problema que temos vindo a abordar dada a elevada carga de imprecisão que acarreta, o que só iria ocasionar maior insegurança jurídica. Esta deliberação parece-nos um caminho fácil para contornar o quesito, sem que se apresente, no entanto, qualquer solução. Afinal, não podemos dizer que há discricionariedade, ainda que parcial, quando se entende que existe, de alguma forma, vinculação a certo critério legal. Por tal, a decisão da administração será vinculada ou discricionária, conforme esteja limitada à interpretação da lei ou, pelo contrário, quando vigore um espaço de ponderação autónomo para a AT.

(parcialmente) discricionário à AT, posto que (o legislador) optou por conceder (apenas) à Administração o papel de integração juridicamente vinculante das taxas de amortização omissas no DR.

⁽⁶²⁾ De acordo com este princípio, ainda que a AT atue no âmbito de poderes discricionários, esta encontra-se sempre subordinada ao Direito e aos princípios gerais do Direito Administrativo, não podendo de maneira alguma adotar uma solução arbitrária.

5.2. DOS QUE REJEITAM A ATRIBUIÇÃO DE UM PODER DISCRICIONÁRIO

Finalmente, e contrariamente a tudo o que se disse sobre discricionariedade, existem decisões que consideram que estas normas não concedem qualquer poder discricionário à Administração. É o caso da decisão do CAAD, de 04/04/2017, no processo n.º 582/2016-T onde o tribunal considera que o critério de razoabilidade nunca concederia tal faculdade à AT porque quando esta define a taxa de amortização, encontra-se inelutavelmente vinculada ao período de utilidade esperada.

Por tal, entendem que a decisão será sempre sindicável. Acrescentam, aliás, que “nem poderiam as coisas ser doutro modo, atento o princípio fundamental da reserva de lei fiscal quanto aos elementos essenciais da relação fiscal: a decisão sobre o período de vida útil (que incumbe à AT nestes casos) é uma decisão vinculada e nunca livre. Pode haver uma margem de densificação; mas nunca haverá discricionariedade na fixação destes valores ⁽⁶³⁾.”

No que diz respeito à existência de discricionariedade técnica, o CAAD pronuncia-se sobre esta temática na decisão de 28/11/2016, no processo n.º 238/2016-T ⁽⁶⁴⁾, onde entende que este conceito se encontra obsoleto.

Portanto, a AT arroga-se do poder de definir a taxa discricionariamente, entendendo vigorar uma área de aplicação de conceitos técnicos, fora do escopo dos tribunais. Contudo, nesta decisão considera-se que esta conceção está ultrapassada em virtude da revisão constitucional de 1989, de onde resulta previsto no n.º4 do artigo 268.º da CRP a lesividade do ato como critério para a impugnação contenciosa. Pretendem com isto mostrar que a decisão será sempre sindicável na medida em que lese os direitos dos particulares.

Este é, aliás, um tema sobre o qual o STA já se veio a pronunciar. Tomemos em consideração o acórdão de 16/06/1999, proferido no processo n.º 020839 ⁽⁶⁵⁾. Nesta

⁽⁶³⁾ Ainda nesta decisão, enfatizam a sua opinião dizendo que este conceito de razoabilidade é efetivamente vago e indeterminado. No entanto, creem que encontramos na própria norma a densificação desta conceção. O critério, dizem, não é mais do que o período “económico-substancial” de vida útil esperada dos ativos em condições de normal utilização.

⁽⁶⁴⁾ No mesmo sentido aponta o acórdão do CAAD, de, 30/1/2017, no processo n.º 408/2016-T.

⁽⁶⁵⁾ Esta decisão foi posteriormente confirmada por um acórdão do TC n.º 269/2000, de 3/5/1999, proferido no processo n.º 598/99, onde se destaca que não basta que AT prossiga o interesse público no exercício do poder discricionário porque além da existência de zona de vinculação, é a estatuição do ato que se depara

decisão considera-se que a sindicabilidade de questões de carácter técnico não se deve cingir aos casos em que há notoriamente erro grosseiro ou manifesto. Por conseguinte, e em virtude do n.º4 do artigo 268.º da CRP, entende o STA que deverá ser admitido o recurso contencioso de qualquer decisão da administração que lese os concretos interesses da esfera pessoal. Consideram que “este direito ao recurso refere-se a «quaisquer atos» e, por isso, qualquer restrição a tal direito que resulte da lei ordinária será materialmente inconstitucional”.

Posto isto, parece que o argumento segundo o qual o tribunal não pode sindicatizar a decisão da AT por esta se encontrar no domínio técnico ou extrajurídico parece sair enfraquecido. Senão, vejamos: o que está em causa é saber se a AT interpretou corretamente o conceito de razoabilidade, seguindo os trâmites impostos por lei. Portanto, o fundamento do recurso à via contenciosa por parte do contribuinte prende-se, precisamente, com a incongruência da prova apresentada pela AT aquando das correções à taxa de amortização.

Não podemos negar a possibilidade de sindicatização da decisão da Administração ainda que dúvidas hajam sobre a maior ou menor adequação do entendimento acolhido pelo perito consultado pelo tribunal face àquele que foi o juízo de perícia da AT. Com isto, o tribunal não põe em causa a eventual autonomia da administração porque tudo se resume a um problema interpretativo e, por tal, associado à prova judicial ⁽⁶⁶⁾ ⁽⁶⁷⁾.

Também no acórdão do CAAD de 29/07/2016, no processo n.º 593/2015, o tribunal entende que não estamos perante um caso de discricionariedade técnica, tradicionalmente entendida como “poder fora do Direito e do controlo jurisdicional”. Consideram que esta é uma conceção doutrinal e jurisprudencialmente suplantada.

com o respeito pelos princípios jurídico-fundamentais. “Mas se assim o é no domínio da discricionariedade volitiva, também o é- se não por maioria de razão- no domínio da chamada “discricionariedade técnica”.

⁽⁶⁶⁾ “O que nós sustentamos é que o particular há-de ser admitido- salvo nos casos que adiante se referirão-afazer em tribunal a prova de que o conceito técnico foi mal aplicado pelo órgão administrativo; se, dessa prova resultar, inequivocamente, que a Administração errou ao interpretar o conceito técnico, ou ao subsumir nele os factos da vida real, então o tribunal não pode recolher-se na sua pretensa incapacidade para recusar a anulação do acto administrativo, e isto porque não existe aí qualquer discricionariedade, como a própria jurisprudência o reconhece.”, in Oliveira, Mário Esteves de, *Direito Administrativo*, volume I, 1980, pág. 249.

⁽⁶⁷⁾ No mesmo sentido, pronunciam-se Oliveira, Fernanda e Dias, José Eduardo Figueiredo, *Noções fundamentais de Direito Administrativo*, 2016, 4ª edição, Almedina, pág. 137 e 140. Entendem que “a fiscalização da conformidade ou compatibilidade dessa atuação administrativa com as normas legais e os princípios jurídicos compete aos tribunais”. Deste modo, consideram que é indubitável que “o exercício de poderes discricionários é suscetível de fiscalização pelo juiz”.

Na perspetiva do tribunal, o legislador recorreu a conceitos indeterminados. E embora a designação de “razoabilidade” possa atribuir uma margem de apreciação à AT, esta está sempre condicionada pelas circunstâncias do caso e pelos princípios jurídicos que devem reger a sua atuação. Além destas restrições, a AT está ainda conexas à interpretação do conceito de utilidade esperada. E à semelhança do que já temos apontado, esta decisão também apoia que a robustez deste conceito implica não só a ponderação de considerações de carácter técnico, mas também a análise de normas contabilísticas e fiscais.

Daqui retiramos que esta decisão aponta no sentido em que a AT não goza da possibilidade de decidir com base em critérios ou vontades próprias. Tais reflexões estarão efetivamente sujeitas à mercê do controlo jurisdicional. Neste seguimento, consideremos Vieira de Andrade que explica que “a discricionariedade continua a ser uma zona de indeterminação, mas (já) não é uma zona de indiferença normativa. A escolha discricionária, mesmo na sua fronteira mais longínqua, não representa para o Direito uma livre escolha da Administração (...); tal poder discricionário não significa necessariamente um poder originário exterior à lei e ao Direito e por este apenas limitado”⁽⁶⁸⁾.

Não obstante o respeito pelos argumentos aduzidos nas várias decisões citadas, parece-nos que a questão em análise ainda não foi completamente tratada, persistindo ainda a dúvida sobre a atribuição ou não de uma faculdade discricionária à AT.

Somos da opinião de que as normas em análise não concedem um poder discricionário à AT. De modo a que atendamos o raciocínio que está na base desta conceção, é conveniente que façamos um apanhado geral de tudo o que tem vindo a ser discutido.

A propósito deste assunto, referimo-nos anteriormente à relação de dependência entre a contabilidade e a fiscalidade. Constatamos que existe uma norma consagrada no artigo 17.º do CIRC que postula que o lucro tributável há-de ser determinado com base

⁽⁶⁸⁾ Andrade, José Carlos Vieira de, *O dever de fundamentação expressa de actos administrativos*, Coimbra, 1992, pág. 373-375. Ainda neste seguimento, entende o autor que mesmo quando exerce um poder discricionário, a AT “desenvolve uma atividade funcionalmente jurídica”. Estando vinculada à prossecução de princípios jurídico-fundamentais, afirma Vieira de Andrade que é “incontornável a afirmação que toda a atividade administrativa, mesmo aquela parcela que não está predeterminada na lei, correspondendo a um domínio de autonomia pública da Administração, está sujeito à racionalidade jurídica, nos termos da reserva total da juridicidade que caracteriza o Estado de Direito”.

na contabilidade e eventualmente corrigido nos termos do CIRC. Esta é a consagração de uma regra geral no Direito Fiscal. Por isso é que se alude à dependência do normativo contabilístico, no sentido em que este será o ponto de partida na obtenção do resultado do exercício.

No entanto, o legislador fiscal estipulou também uma norma de ajuste ou de distorção no domínio das amortizações fiscais. É sabido que sempre que a lei fiscal regular em sentido diferente ao consagrado na norma contabilística, prevalece a concreta regra fiscal.

Esta norma de ajuste está consagrada no artigo 31º do CIRC, embora esta lei remeta a regulamentação fiscal das amortizações para o DR n.º25/2009. As normas em questão estipulam que a amortização aceite para efeitos fiscais terá que ser determinada mediante a aplicação da taxa de amortização que foi previamente fixada nas tabelas anexas ao DR para determinado tipo de ativo tangível.

Percebemos pacificamente a razão que esteve subjacente à fixação legal destas taxas: o sistema fiscal é um sistema de massas. Havendo inúmeros contribuintes com diferentes considerações de vida útil e diversas circunstâncias específicas, tornar-se-ia insustentável o controlo de todas as situações. Foi precisamente com o intuito de harmonizar a relação fiscal que o legislador procedeu à fixação legal das taxas de amortização que devem ser aplicadas pelo contribuinte quando este procede ao cálculo do resultado do exercício ⁽⁶⁹⁾.

No entanto, o DR n.º 25/2009 não estabelece exhaustivamente as taxas de amortização. Portanto, existem bens em relação aos quais a taxa está omissa. Para estes casos, a lei estipula no n.º3 do artigo 31.º do CIRC e n.º3 do artigo 5.º do DR que vigorará a taxa de amortização que for considerada razoável pela AT tendo por base o período de utilidade esperada.

O problema reside precisamente neste campo: o legislador recorre a conceitos indeterminados para contornar a questão. Desta feita, e perante tal indeterminação, temos que recorrer à interpretação da lei para podermos densificar estas conceções. No entanto,

⁽⁶⁹⁾ A este respeito, entende Saldanha Sanches, J.L., *Manual de Direito Fiscal*, 2ª ed., Coimbra Editora, pág. 274 que uma amortização abaixo do limite legal iria aumentar artificialmente o lucro da empresa, da mesma forma que uma amortização acima da estimativa também implicaria uma diminuição fictícia do resultado e, por conseguinte, uma redução da carga de imposto. Considera que foram estas as razões que levaram à “formulação de um regime que procura criar os procedimentos de massa que caracterizam a atividade da Administração fiscal (...) um conjunto de critérios que permitam decisões rigidamente predeterminadas na lei. E essa rigidez atinge o seu ponto mais elevado com a pré-definição legal das quotas de amortização que serão aceites em relação aos vários tipos de bens que vão integrar o activo imobilizado”.

a lei fiscal não tece considerações sobre a vida útil, também designada de utilidade esperada. O CIRC estabelece apenas no n.º5 do artigo 31º que a vida útil será deduzida das taxas de amortização. Porém, este raciocínio não será suficiente nos casos em que a taxa ainda não está definida legalmente.

Posto isto, e não havendo qualquer consideração na lei fiscal em sentido contrário, teremos que recorrer à regra geral e, assim, aplicar o postulado no normativo contabilístico. Como já constatamos, a lei contábil considera que na definição da vida útil é preciso balancear aspetos técnicos e económicos, assim como fatores jurídicos ou de obsolescência comercial.

Claro está que a contabilidade é apurada com base em estimativas, e por estas é também afetada. No entanto, qualquer gestor terá que segui-la impreterivelmente de acordo com um rigoroso critério de gestão. Partindo disto, e atendendo às circunstâncias de cada caso, será o contribuinte que definirá primeiramente qual a taxa de amortização que considera adequada para certo bem que compõe o seu ativo.

Deste modo, e estabelecendo a lei fiscal que a amortização pode ser praticada dentro de um intervalo estimado de vida útil, qualquer taxa compreendida entre a vida útil mínima e a vida útil máxima será considerada razoável. Portanto, a razoabilidade da taxa de amortização é aferida precisamente por este intervalo legal abrangido pela lei fiscal (70).

Partindo do pressuposto de que o contribuinte cumpriu escrupulosamente as normas contabilísticas no desenho da vida útil, e estando esta taxa compreendida no intervalo de razoabilidade aceite para efeitos fiscais, será legítimo que a AT intervenha, corrigindo a taxa por não a considerar razoável para aquele caso? Parece-nos que não.

É certo que a AT terá toda a legitimidade para proceder a correções sempre que demonstrar que o resultado a que o contribuinte chegou é absurdo ou foi obtido em preterição de qualquer fundamento plausível. No entanto, a AT nunca se poderá escudar numa correção que vise, por exemplo, proteger o erário público ou tão-só porque considera que a taxa por si definida é mais razoável do que a definida previamente pelo

(70) Tal como entende Costa, Andreia Pereira da, Ob. Cit., pág. 58 “Ambos os extremos, máximo e mínimo, conformam um intervalo de depreciação/amortização que presume a efectividade da depreciação do ativo, podendo a entidade eleger dentro do intervalo a taxa que melhor se ajustar à depreciação/amortização do mesmo. Na prática, as entidades fazem (ou podem fazer) uso de taxas, maiores ou menores, desde que dentro do intervalo, em função da sua conveniência, anual, de gastos.

sujeito passivo. Até porque no Direito Fiscal não podem ser aplicados critérios de oportunidade, mas sempre de legalidade. Por tal, a fundamentação nunca poderia redundar em considerações próprias da AT.

Nunca poderá uma correção à taxa de amortização ser justificada pelo exercício de um poder discricionário. É ao contribuinte que cabe a definição desta taxa em primeira instância. A relação fiscal está invertida e é o sujeito passivo que tem que apurar o resultado do exercício, declará-lo e proceder ao pagamento do imposto. Seria justo que a AT procedesse a uma correção à taxa de amortização desconsiderando todo o critério de um gestor que segue o normativo com base no exercício de um poder discricionário?

Qualquer correção carece de justificação. Sempre que a AT proceda a tal, terá que fundamentar a decisão. Não basta apresentar uma taxa diferente da obtida pelo contribuinte arrogando-se da detenção um poder para tal. Terá que esclarecer a interpretação que fez do conceito de utilidade esperada para demonstrar que a taxa de amortização do sujeito passivo não se encontrava dentro do intervalo estimado.

É precisamente por isto que defendemos que as normas em questão não concedem faculdades discricionárias à AT. Isto porque na sua interpretação, além de vinculada aos princípios jurídico-fundamentais e à concreta prossecução do interesse público, a AT está vinculada ao conceito de utilidade esperada. Nunca poderá a sua decisão exorbitar esta interpretação e, por tal, nunca poderá a sua decisão ser discricionária.

Poderá até haver alguma margem nesta interpretação em virtude do emprego de conceitos indeterminados, no entanto, não poderá a AT arrogar-se deste poder e proceder a correções com base em considerações próprias. Terá a sua decisão que ser devidamente fundamentada, e o que temos vindo a assistir, é que a AT faz reiteradamente uma incorreta interpretação do conceito de utilidade esperada, reduzindo-o a uma utilidade meramente técnica.

Havendo o recurso a estes conceitos, e tendo os mesmos que ser densificados por recurso à lei, a decisão da AT será sempre jurisdicionalmente sindicável. É um direito do contribuinte.

Assim, e em jeito de conclusão, sempre que a taxa de amortização esteja omissa em relação a determinado ativo, deverá o contribuinte atender à remissão que a lei fiscal faz para o direito contabilístico. Aplica-se a regra geral na densificação destes conceitos. Se

o contribuinte seguir o critério legal e definir uma taxa de amortização compreendido na estimativa da vida útil, então a sua taxa deverá ser considerada razoável. Além de que taxas diferentes não implicam que uma seja mais razoável do que outra. A lei fiscal aceita amortizações praticadas entre a taxa mínima e máxima.

Por tudo isto, concluímos humildemente pela inexistência de um poder discricionário. Encontrando-se vinculada à utilidade esperada, e sendo esta interpretada pelo recurso à própria lei, a decisão será vinculada e nunca discricionária.

6. CONCLUSÕES

1. Perante a omissão legal de uma taxa de amortização, a definição de uma taxa razoável terá sempre que ser orientada pelo período de vida útil esperada.
2. Na densificação do conceito de utilidade esperada deve recorrer-se ao normativo contabilístico por referência à norma do artigo 17.º do CIRC.
3. A vida útil está efetivamente dependente de fatores económicos, técnicos, jurídicos e de obsolescência, não coincidindo meramente com uma conceção de durabilidade física tendencialmente defendida pela AT.
4. As taxas de amortização consagradas no DR n.º 25/2009 correspondem a taxas máximas às quais estão associados períodos de vida útil mínimos. A lei fiscal aceita amortizações praticadas entre o período de vida útil mínimo e máximo. Por tal, qualquer taxa deve ser considerada razoável se se encontrar compreendida neste intervalo.
5. As normas do n.º3 do artigo 5.º do DR n.º 25/2009 e n.º3 do artigo 31.º do CIRC não concedem uma faculdade discricionária à AT.
6. Havendo o emprego de conceitos indeterminados, a sua densificação implica a interpretação da própria lei. Ainda que se admitisse uma margem de apreciação, a AT estaria sempre vinculada ao período de vida útil na definição da taxa.
7. Havendo vinculação, não podemos admitir a existência de discricionariedade na prossecução desta tarefa. Nestas normas, o legislador apenas indica que a AT pode não aceitar a taxa definida pelo contribuinte por não a considerar razoável. No entanto, não há comparação de razoabilidades. Por tal, para que a correção da taxa seja legítima e se aplique a taxa estipulada pela AT, é preciso que esta fundamente devidamente a sua opção, demonstrando seguir os trâmites legais.

7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Livros e publicações

Andrade, José Carlos Vieira de, “O dever de fundamentação expressa de actos administrativos”, Coimbra, Almedina, 1992.

Antunes, José Engrácia, “Direito da Contabilidade: Uma introdução”, 1.^a ed., Coimbra, Edições Almedina, 2018.

Borges, António; Rodrigues, Azevedo, Rodrigues Rogério, “Elementos de Contabilidade Geral”, Areal Editora, 2010.

Caetano, Marcello, “Manual de Direito Administrativo”, vol. I, Almedina, 2016.

Caetano, Marcello, “Princípios Fundamentais do Direito Administrativo”, Coimbra, Almedina, 1996.

Castro Tavares, Tomás Maria Cantista de, “A Relevância da Contabilidade na Tributação do Rendimento das Sociedades: Entre os Paradigmas da Realização e do Justo Valor”, Dissertação de Doutoramento em Ciências Jurídico-Económicas. 2010, Lisboa, Faculdade de Direito da Universidade Clássica.

Colao Marín, Pedro, “La Amortización del Inmovilizado en el Impuesto sobre Sociedades”, 1.^a ed., Aranzadi, 1995.

Condesso, Joaquim Manuel Charneca, “DISCRICIONARIEDADE DA ADMINISTRAÇÃO FISCAL”, Revista Julgar, Coimbra Editora, 2011.

Costa, Andreia Pereira da, “Depreciações e amortizações no SNC: alterações contabilísticas e impacto fiscal”, 1.ª ed., Coimbra, Coimbra Editora, 2011.

Diogo Freitas do, “Curso de Direito Administrativo”, vol. II, Almedina, 2011.

Duarte Morais, Rui “Apontamentos ao IRC”, 1.ª ed., Almedina, 2007.

Ferreira, Rogério Fernandes, “Suprimentos, Amortizações, Provisões e Mais-Valias (Temas Contabilísticos Suscitados pela Reforma Tributária)”, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 33.

Freitas Pereira, Manuel Henrique de, “Periodização do Lucro Tributável”, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 1.ª ed., Centro de Estudos Fiscais, Direção de Contribuições e Impostos, Ministério das Finanças, 1988.

Gonçalves da Silva, F.V., “Imobilizações e Amortizações”, 2.ª ed. Revista, Livraria Sá da Costa Editora, 1972.

Lefebvre, Francis, “Memento Prático – Contable”, 1.ª ed., 2010.

Oliveira, Fernanda e Dias, José Eduardo Figueiredo, “Noções fundamentais de Direito Administrativo”, 4ª ed., Almedina, 2016.

Saldanha Sanches, J.L., “Manual de Direito Fiscal”, 2.ª ed., Coimbra Editora, 2002.

Sourgens, Frédéric G., “Reason and reasonableness: The Necessary Diversity of the Common Law”, 67 Maine Law Review, 2015.

Sousa, António Francisco de, “Direito Administrativo em Geral”, 4ª ed., Porto, FDUP, 2001.

Vasconcelos, André Alpoim; Pinto, Cristina, “Regime Fiscal das Depreciações e Amortizações”, Areal Editores, 2011.

Jurisprudência

Processo do CAAD n.º 16/2015-T, de 01/09/2015; árbitros: Jorge Manuel Lopes de Sousa, Carla Castelo Trindade e Henrique Fernando Rodrigues. Disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoaes/>.

Processo do CAAD n.º 75/2014- T, de 18/09/2014; árbitros: Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa, Henrique Nogueira Nunes e António Martins. Disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoaes/>.

Processo do CAAD n.º 85/2013-T, de 21/04/2014; árbitros: Manuel Luís Macaísta Malheiros, Jorge Júlio Landeiro de Vaz e Amândio Silva. Disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoaes/>.

Processo do CAAD n.º 95/2017 –T, de 30/10/2017; árbitros: José Beata de Queiroz, Nuno de Oliveira Garcia e João Cruz. Disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoaes/>.

Processo do CAAD n.º 124/2016, de 12/01/2017; árbitro: Francisco Nicolau Domingos. Disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoaes/>.

Processo do CAAD n.º 186/2017-T, de 18/01/2018; árbitros: Fernanda Maçãs, José Coutinho Pires e Miguel Torres. Disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoaes/>.

Processo do CAAD n.º 233/2016- T, de 30/01/2017; árbitros: José Pedro Carvalho, Nuno Miguel Morujão e Jorge Bacelar Gouveia. Disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoaes/>.

Processo do CAAD n.º 238/2016-T, de 28/11/2016; árbitros: Jorge Manuel Lopes de Sousa, Nuno Cunha Rodrigues e Nuno Ramos Roque. Disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoaes/>.

Processo do CAAD n.º 263/2016- T, de 28/02/2017; árbitros: José Poças Falcão, Luís Menezes Leitão e Luís Alves. Disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoaes/>.

Processo do CAAD n.º 284/2016- T, de 02/12/2016; árbitros: José Pedro Carvalho, Fernando Araújo e André Sousa Tavares. Disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoese/>.

Processo do CAAD n.º 408/2016- T, de 30/01/2017; árbitros: Jorge Manuel Lopes de Sousa, Eduardo Paz Ferreira, Ana Maria Rodrigues. Disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoese/>.

Processo do CAAD n.º 422/2016 – T, de 31/01/2017; árbitros: Jorge Manuel Lopes de Sousa, José Alberto Pinheiro Pinto e Maria Manuela do Nascimento Roseiro. Disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoese/>.

Processo do CAAD n.º 468/2017- T, de 16/04/2018; árbitros: José Beata Queiroz, Rui Duarte Morais e Nuno Miguel Morujão. Disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoese/>.

Processo do CAAD n.º 573/2015 – T, de 16/05/2016; árbitro: Jorge Carita. Disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoese/>.

Processo do CAAD n.º 582/2016-T, de 04/04/2017; árbitros: Jorge Lopes de Sousa, Gustavo Courinha e Nuno Miguel Morujão. Disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoese/>.

Processo do CAAD n.º 593/2015-T, de 29/07/2016; árbitros: Fernanda Maçãs, Fernando Araújo e Rodrigo Domingues. Disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoese/>.

Processo do CAAD n.º 639/2016- T, de 29/06/2017: árbitros: Fernanda Maçãs, Cristina Aragão Seia e Luís Pereira da Silva. Disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoese/>.

Processo do CAAD n.º 663/2016- T, de 20/04/2017; árbitros: José Pedro Carvalho, Carla Castelo Trindade e José Manuel Aurélio dos Santos. Disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoese/>.

Processo do CAAD n.º 698/2016- T, de 06/07/2017; árbitros; José Beata Queiroz, Jónatas Eduardo Mendes Machado e Ricardo Gomes Pedro. Disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoese/>.

Acórdão do STA, Processo n.º 020839, de 16/06/1999. Disponível em <https://dre.pt/application/file/3997343>.

Acórdão do STA n.º 0807/07, de 2/4/2018, Processo n.º 0807/07. Disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/aa3d88ac3de9166180257425003ab3a9?OpenDocument&ExpandSection=1>.

Acórdão do TC n.º 269/2009, de 03/05/2000, Processo n.º 598/99, publicado no DR, 2ª série, de 15/07/2000. Disponível em <https://dre.pt/>.