

## FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do IRC
- Artigo: 94.º
- Assunto: Tratamento fiscal do custo de aquisição de ativos biológicos não consumíveis (galinhas poedeiras)
- Processo: 37/22, PIV n.º 22615, com despacho da Subdiretora-geral dos Impostos sobre o Rendimento e Relações Internacionais, de 31-10-2022
- Conteúdo: No âmbito do presente pedido, pretende-se confirmar o tratamento fiscal a dar ao custo de aquisição de galinhas poedeiras.

A requerente é a entidade dominante de um grupo tributado ao abrigo do Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades (RETGS), o qual se dedica sobretudo à produção animal, nomeadamente no setor da multiplicação avícola, e à produção de carne de aves.

No âmbito da sua atividade, algumas empresas do grupo adquirem a terceiros galinhas poedeiras, as quais são ativos biológicos de produção, em conformidade com o parágrafo 40 da Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) 17 – Agricultura.

No caso concreto, e de acordo com o parágrafo 13 da NCRF 17, as galinhas poedeiras são mensuradas, no reconhecimento inicial e em cada data de balanço, pelo seu justo valor menos custos estimados no ponto de venda, sendo a determinação do justo valor efetuada pelo agrupamento das mesmas, de acordo com atributos significativos, em conformidade com o parágrafo 16 da mesma norma.

A NCRF 17 prevê, no seu parágrafo 27, que *“Um ganho ou uma perda proveniente do reconhecimento inicial de um activo biológico pelo justo valor menos os custos estimados no ponto de venda e de uma alteração de justo valor menos os custos estimados no ponto de venda de um activo biológico devem ser incluídos no resultado líquido do exercício do período em que surja.”*

O Código do IRC (CIRC) não aceita, contudo, o modelo de mensuração assente no justo valor para os ativos biológicos não consumíveis (nos quais se incluem os ativos biológicos de produção), sendo-lhes aplicável o estipulado no n.º 9 do art.º 18.º do CIRC, segundo o qual os ajustamentos decorrentes da aplicação do justo valor não concorrem para a formação do lucro tributável, sendo imputados como rendimentos ou gastos no período de tributação em que os elementos ou direitos que lhes deram origem sejam alienados, exercidos, extintos ou liquidados. Ou seja, vigora o princípio da realização.

Assim, os ganhos e perdas provenientes da mensuração inicial e das alterações subsequentes de justo valor, incluídas no resultado contabilístico do período, não concorrem para a formação do lucro tributável, devendo, em cada período, ser objeto de correção no quadro 07 da declaração modelo 22 de IRC.

Refira-se, no entanto, que o n.º 3 do art.º 45.º-A do CIRC prevê que *“O custo de aquisição dos ativos biológicos não consumíveis, que sejam subsequentemente mensurados ao justo valor, é aceite como gasto para efeitos fiscais, em partes iguais, durante o período de vida útil que se deduz*

*da quota mínima de depreciação que seria fiscalmente aceite caso esse ativo permanecesse reconhecido ao custo de aquisição.”.*

A referida norma foi aditada ao CIRC porque se entendeu que “(...) *era justificado atribuir as mesmas consequências jurídico-fiscais, independentemente de estes [ativos] se encontrarem subseqüentemente mensurados pelo modelo do justo valor ou pelo método do custo. Assim, sempre que estes ativos se encontrem subseqüentemente contabilizados pelo modelo do justo valor, e de forma a neutralizar a circunstância de, nesse caso, não serem realizadas amortizações (...)*” (Fonte: Relatório final da Comissão para a Reforma do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas – 2013), passou a permitir-se uma dedução fiscal no apuramento do lucro tributável.

Desta forma, passou a ser permitido aos sujeitos passivos diluir o custo de aquisição dos ativos biológicos não consumíveis, para efeitos fiscais, ainda que na contabilidade não haja qualquer gasto a título de depreciações, pelo facto de tais ativos estarem mensurados com base num modelo (justo valor) que não prevê tal tipo de gastos.

O custo de aquisição das galinhas poedeiras é, assim, aceite como gasto para efeitos fiscais, em partes iguais, durante o período de vida útil que se deduz da quota mínima de depreciação que seria fiscalmente aceite caso as mesmas permanecessem reconhecidas ao custo de aquisição.

Refira-se que tal quota mínima de depreciação é igual a metade da quota de depreciação fiscalmente aceite nos termos do n.º 1 do art.º 5.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro (DR 25/2009), segundo o qual, “(...) *a quota anual de depreciação ou amortização que pode ser aceite como gasto do período de tributação é determinada aplicando-se aos valores mencionados no n.º 1 do artigo 2.º as taxas de depreciação ou amortização específicas fixadas na tabela I anexa ao presente decreto regulamentar, e que dele faz parte integrante, para os elementos do ativo dos correspondentes ramos de atividade ou, quando estas não estejam fixadas, as taxas genéricas fixadas na tabela II anexa ao presente decreto regulamentar, e que dele faz parte integrante.*”.

Consultada a “*Tabela I – Taxas Específicas*” e a “*Tabela II – Taxas Genéricas*”, conclui-se que os elementos do ativo em causa (galinhas poedeiras) não são passíveis de integrar nenhuma das rubricas aí previstas.

Note-se que, na “*Tabela I – Taxas Específicas*”, anexa ao DR 25/2009, se encontram definidas as taxas de depreciação a aplicar a animais de trabalho e a animais reprodutores (estes últimos subdivididos em “*Suíños*” e “*Outros*”).

No entanto, estando em causa galinhas poedeiras utilizadas na atividade de produção de ovos, não nos parece que as mesmas devam ser consideradas como animais de trabalho ou animais reprodutores.

Assim, não se encontrando fixada qualquer taxa de depreciação para os ativos em causa nas tabelas I e II, anexas ao DR 25/2009, importa atender ao disposto no n.º 3 do art.º 5.º do referido decreto regulamentar, o qual determina que, “*Relativamente aos elementos para os quais não se encontrem fixadas, nas tabelas referidas no n.º 1, taxas de depreciação ou amortização, são aceites as que pela Direcção-Geral dos Impostos [atual Autoridade Tributária e Aduaneira] sejam consideradas razoáveis, tendo em conta o período de utilidade esperada.*”.

Face ao estudo acerca da performance de aves, realizado por uma entidade independente, e apresentado pela requerente, uma galinha deixa de ter a capacidade para pôr ovos ao fim de, no máximo, 448 dias (64 semanas), sendo que, terminada a fase da postura, a galinha é objeto de abate. Segundo a requerente, no seu caso, esse abate ocorre após as 62/64 semanas de vida das galinhas, as quais incluem 22/24 semanas de período de recria, após o qual estão aptas a iniciar a postura, o que significa que as galinhas permanecem “em funcionamento” por um período inferior a um ano, ou seja, cerca de 40 semanas.

Atendendo ao período de utilidade esperada das galinhas poedeiras, considera-se razoável a adoção, relativamente a tais ativos, de uma taxa de depreciação de 100%, da qual se deduz um período de vida útil, para efeitos fiscais, de um ano.

Face ao exposto, em conformidade com o n.º 3 do art.º 45.º-A do CIRC, o custo de aquisição das galinhas poedeiras adquiridas pelas empresas do grupo do qual a requerente é a sociedade dominante, e que são subsequentemente mensuradas ao justo valor, é aceite totalmente como gasto, para efeitos fiscais, no período de tributação em que as mesmas sejam adquiridas. |