

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
- Artigo/Verba: Art.31º - Quotas de depreciação ou amortização
- Assunto: TRATAMENTO FISCAL DE DEPRECIAÇÕES DE ATIVOS BIOLÓGICOS DE PRODUÇÃO E DE EQUIPAMENTOS BIOLÓGICOS E VARIAÇÕES DO JUSTO VALOR DE ATIVOS BIOLÓGICOS CONSUMÍVEIS
- Processo: 28549, com despacho de 2025-10-24, do Subdiretor-Geral da Área Gestão Tributária - IR, por delegação
- Conteúdo: No âmbito do presente pedido, pretende-se confirmar o tratamento fiscal a conferir às depreciações de ativos biológicos de produção e de equipamentos biológicos, bem como às variações do justo valor de ativos biológicos consumíveis.

Concretamente, está em causa a sociedade X que, para o desenvolvimento da sua atividade, é detentora de cavalos cujo objetivo é a competição e/ou formação, a reprodução ou a venda, sendo que tais cavalos podem ser adquiridos ou ser resultado da reprodução, ou seja, da própria criação da sociedade X.

A NCRF 17 deve ser aplicada na contabilização dos cavalos destinados a reprodução e a venda, sendo os primeiros classificados como ativos biológicos de produção (ativos não correntes) e os últimos como ativos biológicos consumíveis (ativos correntes).

A nível contabilístico, e de acordo com a referida norma, a mensuração no reconhecimento inicial de ativos biológicos, quer seja por nascimento ou por aquisição, bem como a mensuração subsequente dos mesmos, faz-se, em regra, pelo justo valor menos os custos de alienação. (cfr. §13 e §30 da NCRF 17)

Refira-se que a mensuração ao custo é de aplicação muito restrita, uma vez que existe o pressuposto de que o justo valor pode ser mensurado com fiabilidade para os ativos biológicos, sendo que esse pressuposto pode ser refutado apenas no reconhecimento inicial de um ativo biológico relativamente ao qual os preços ou valores determinados pelo mercado não estejam disponíveis e as estimativas alternativas do justo valor sejam claramente pouco fiáveis. (cfr. §31 da NCRF 17).

Para efeitos de IRC, não é aceite o modelo de mensuração assente no justo valor para os ativos biológicos de produção, sendo-lhes aplicável o estipulado no n.º 9 do art.º 18.º do Código do IRC (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, no caso em que os ativos biológicos de produção da entidade (cavalos reprodutores) são mensurados inicial e subsequentemente pelo justo valor menos os custos de alienação, os ganhos e perdas provenientes da mensuração inicial e das alterações subsequentes de justo valor, incluídos no resultado contabilístico do período, não concorrem para a formação do lucro tributável, sendo, em cada período, objeto de correção no quadro 07 da declaração modelo 22 de IRC, devendo ser deduzidos os ganhos e acrescidas as perdas.

O custo de aquisição dos ativos biológicos de produção da requerente (cavalos reprodutores) subsequentemente mensurados pelo justo valor é, contudo, 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 os mesmos permanecessem reconhecidas ao custo de aquisição (cfr. n.º 3 do art.º 45.º-A do CIRC).

Tal quota mínima de depreciação é igual a metade da quota de depreciação fiscalmente aceite nos termos dos n.ºs 1 e 2 do art.º 5.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro (DR 25/2009).

Estando em causa ativos biológicos de produção, importa desde logo salientar que o disposto no n.º 2 do art.º 5.º do DR 25/2009, onde se preveem algumas exceções ao disposto no n.º 1 do mesmo artigo, não tem aplicação ao caso concreto.

É, contudo, aplicável o n.º 1 do art.º 5.º do DR 25/2009, nos termos do 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 (...) 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 (...) decreto regulamentar, e que dele faz parte integrante.".

No caso concreto, verifica-se que, na tabela I anexa ao DR 25/2009, no caso das atividades de agricultura, silvicultura e pecuária, está prevista uma taxa máxima de depreciação de 10% para animais reprodutores - outros (Código 0165), na qual se considera terem enquadramento os cavalos reprodutores.

O período de vida útil que se deduz da quota de depreciação que seria fiscalmente aceite nos termos do n.º 1 do art.º 5.º do DR 25/2009, caso os cavalos reprodutores estivessem reconhecidos ao custo de aquisição, é de 10 anos, pelo que, sendo a quota mínima de depreciação igual a metade daquela, o período (máximo) de vida útil que se deduz da quota mínima é de 20 anos.

Assim, o custo de aquisição dos ativos biológicos de produção da entidade (cavalos reprodutores) que sejam subsequentemente mensurados ao justo valor, é aceite como gasto para efeitos fiscais, em partes iguais, durante 20 anos.

Saliente-se que os ativos biológicos de produção (cavalos reprodutores) da criação da sociedade e que, portanto, não foram adquiridos a terceiros, não podem beneficiar da dedução fiscal prevista no n.º 3 do art.º 45.º-A do CIRC.

Caso se conclua que os ativos biológicos de produção da sociedade (cavalos reprodutores) devem ser mensurados ao custo, nesse caso é aceite para efeitos fiscais a depreciação à taxa máxima de 10%.

Refira-se, por sua vez, que os ganhos e perdas por aumentos ou reduções de justo valor em ativos biológicos consumíveis que não sejam explorações silvícolas plurianuais concorrem para a formação do lucro tributável, conforme alínea g) do n.º 1 do art.º 20.º e alínea k) do n.º 2 do art.º 23.º, ambos do CIRC.

Assim, quanto aos ativos biológicos consumíveis da sociedade (cavalos destinados a venda), mensurados pelo justo valor menos os custos de alienação, as variações desse justo valor concorrem para a formação do seu lucro tributável.

Por fim, quanto aos cavalos destinados à competição e/ou formação, não estando estes relacionados com a atividade agrícola, tal como esta é definida na NCRF 17, tal norma não deve ser aplicada na sua contabilização, sendo que, estando reunidos os requisitos para tal, estes animais devem ser reconhecidos como ativos fixos tangíveis, sendo registados na rubrica relativa a equipamentos biológicos (que integra a classe 4 - Investimentos, sendo ativos não correntes), pelo que lhes é aplicável a Norma Contabilística e de Relato Financeiro 7 - Ativos Fixos Tangíveis (NCRF 7).

De acordo com a NCRF 7, a entidade pode utilizar o modelo de custo na mensuração subsequente dos seus equipamentos biológicos (cavalos destinados à competição e/ou formação), através do qual os mesmos devem ser escriturados pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas (cfr. §29 e §30 da NCRF 7).

Importa referir que, para efeitos fiscais, são aceites como gastos as depreciações e amortizações de elementos do ativo sujeitos a deprecimento, considerando-se como tais, designadamente, os ativos fixos tangíveis que, com carácter sistemático, sofram perdas de valor resultantes da sua utilização ou do decurso do tempo. (cfr. n.ºs 1 e 2 do art.º 29.º do CIRC e n.º 1 do art.º 1.º do DR 25/2009)

No caso concreto, sendo utilizado o método de depreciação da linha reta, a quota anual de depreciação que pode ser aceite como gasto do período de tributação determina-se aplicando as taxas de depreciação definidas para os ativos em causa (cavalos destinados à competição e/ou formação) nas tabelas I (taxas específicas) e II (taxas genéricas) anexas ao DR 25/2009, ao respetivo custo de aquisição ou produção. (cfr. alínea a) do n.º 1 do art.º 31.º do CIRC e n.º 1 do art.º 5.º do DR 25/2009).

Consultadas as referidas tabelas, conclui-se que não se encontra aí fixada qualquer taxa de depreciação para os referidos ativos, pelo que 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 encontram fixadas, nas tabelas referidas no n.º 1, taxas de depreciação ou amortização são aceites as que pela Autoridade Tributária e Aduaneira sejam consideradas razoáveis, tendo em conta o período de utilidade esperada daqueles elementos.".

Face ao exposto, aceita-se a utilização de uma taxa que reflete o período de utilidade esperada dos cavalos em causa (utilizados na competição e/ou formação), devendo a entidade estar apta a justificar a utilização dessa taxa, designadamente, através de um parecer técnico.