

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

Artigo/Verba: Art.46º - Conceito de mais-valias e de menos-valias

Assunto: Contrato de Arrendamento com Opção de Compra do Imóvel - Rendas como antecipação do pagamento do preço

Processo: 26576, com despacho de 2025-10-24, do Subdiretor-Geral da Área Gestão Tributária - IR, por delegação

Conteúdo: Foi outorgado um contrato de arrendamento para fins não habitacionais, com direito de opção de compra, no âmbito do qual se convencionou:
a) Um contrato de arrendamento por um prazo de 18 meses, renovável;
b) Um direito de opção de compra, por parte da arrendatária, com um preço total pré-determinado, ao qual poderá ser deduzido o montante pago a título de rendas até ao limite de 12 rendas, sendo o remanescente pago na data da Escritura Pública de Compra e Venda.

A questão que se coloca é saber se as rendas pagas até ao exercício da opção de compra, em que esteve vigente um contrato de arrendamento, poderão ser consideradas como parte do preço pago aquando da alienação do imóvel.

1- Nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 46.º do CIRC, consideram-se mais-valias ou menos-valias realizadas os ganhos obtidos ou as perdas sofridas mediante a transmissão onerosa, qualquer que seja o título por que se opere, dos ativos fixos tangíveis, ativos intangíveis, propriedades de investimento, entre outros.

2- O n.º 2 do mesmo artigo determina que as mais-valias e as menos-valias são dadas pela diferença entre o valor de realização, líquido dos encargos que lhe sejam inerentes, e o valor de aquisição, deduzido das depreciações e amortizações fiscalmente aceites, das perdas por imparidade e outras correções de valor previstas nos artigos 28.º-A, 31.º-B, assim como dos valores reconhecidos como gasto fiscal nos termos do artigo 45.º-A, sem prejuízo do disposto na parte final do n.º 3 do artigo 31.º-A do mesmo diploma.

3- O n.º 3 do artigo 46.º do CIRC define o que se entende por valor de realização para efeitos do CIRC. O caso em análise não se integra em nenhuma das situações das al. a) a f) do n.º 3 do artigo 46.º do CIRC, pelo que será aplicável a norma residual da al. g): o valor de realização é o valor da contraprestação.

4- Note-se que, tendo em consideração que se trata da transmissão de um bem imóvel, terá que se ter ainda em conta o disposto no artigo 64.º do CIRC, com a epígrafe "Correções ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis", que prevê, no seu n.º 1, que "[o]s alienantes e adquirentes de direitos reais sobre bens imóveis devem adoptar, para efeitos da determinação do lucro tributável nos termos do presente Código, valores normais de mercado que não podem ser inferiores aos valores patrimoniais tributários definitivos que serviram de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) ou que serviriam no caso de não haver lugar à liquidação deste imposto", acrescentando o n.º 2 que , "[s]empre que, nas transmissões onerosas previstas no número anterior, o valor constante do contrato seja inferior ao valor patrimonial tributário definitivo do imóvel, é este o valor a

considerar pelo alienante e adquirente, para determinação do lucro tributável".

5- Pretende-se, assim, evitar que os valores normais de mercado sejam inferiores aos valores patrimoniais tributários definitivos que serviram de base à liquidação do IMT ou que serviriam no caso de não haver lugar à liquidação deste imposto.

6- Da leitura destas normas conclui-se que o valor de realização a ter em conta é o valor da contraprestação constante no contrato, quando seja superior ao VPT.

7- Sem prejuízo de o Contrato de Arrendamento para Fins Não Habitacionais referir que ao preço será deduzido o valor das rendas efetivamente pagas, até ao limite de 12 rendas, e que sejam devidas até à data do contrato de compra e venda, na Escritura Pública de Compra e Venda, o valor contratualmente indicado como contraprestação é o preço pré-determinado.

8- O CIRC é inequívoco quando refere que o valor de realização é o valor da contraprestação, não existindo norma habilitante que permita a dedução das rendas pagas ao montante da contraprestação contratualmente acordado.

9- Pelo exposto, o valor de realização a ter em conta no cálculo da mais-valia será o preço constante na Escritura Pública de Compra e Venda (valor da contraprestação), porque superior ao VPT.

10- No entanto, há um problema que subsiste: o montante pago a título de rendas, anteriormente, que, segundo o Contrato de Arrendamento, abateria ao preço final, e que foi submetido a tributação, nos termos gerais.

11- O Código Civil (CCiv.) prevê a noção de condição, no seu artigo 270.º, nos seguintes moldes: "As partes podem subordinar a um acontecimento futuro e incerto a produção dos efeitos do negócio jurídico ou a sua resolução: no primeiro caso, diz-se suspensiva a condição; no segundo, resolutiva".

12- A celebração do arrendamento com opção de compra, significa que o proprietário já se vinculou à promessa de venda, faltando apenas a outra parte optar por comprar (é um direito potestativo). Foi convencionado que as rendas pagas, num máximo de 12 meses, eram antecipação de pagamento do preço de venda, caso houvesse opção de compra e negócio final de compra e venda, o que ocorreu.

13- A opção de compra, é um facto futuro e incerto, que se qualifica como uma condição, que tem natureza suspensiva para o "negócio" da compra e venda e natureza resolutiva para o "negócio" do arrendamento.

14- Assim, verificando-se a condição, o "negócio" da compra e venda concretiza-se, devendo ser sujeito a tributação nos termos gerais, a partir da conclusão do negócio (e não retroagindo efeitos à data da celebração do arrendamento).

15- Isso resulta do artigo 276.º do Código Civil, que consagra a retroatividade da condição, que determina que: "Os efeitos do preenchimento da condição retrotraem-se à data da conclusão do negócio, a não ser que, pela vontade das partes ou pela natureza do acto, hajam de ser reportados a outro momento".

16- Quanto ao arrendamento, com a verificação da condição, o "negócio", cujos efeitos se produziram, são retroativamente resolvidos.

17- Com efeito, quando se verifica a condição resolutiva de um contrato, o efeito é como

se esse contrato não tivesse nunca existido.

18- No caso concreto, a definição da própria condição resolutiva delimita também a respetiva produção de efeitos, pois o contrato de arrendamento parece subsistir para além dos 12 meses.

19- Ou seja, a verificação da condição resolutiva não conduz à extinção "tout court" do Contrato de Arrendamento, implicando ainda a alteração do contrato com a redução do período do arrendamento.

20- E se isto é assim, não pode haver dupla tributação dos rendimentos, pelo que deve ser fiscalmente aceite a regularização da tributação dos 12 meses de rendas.

21- A entidade poderá, assim, sindicar o ato de liquidação, nomeadamente, apresentar um pedido de reclamação graciosa, nos termos previstos no artigo 137.º do CIRC, conjugado com o artigo 131.º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT), com vista à abertura de contencioso administrativo, demonstrando e provando, nos termos do n.º 1 do artigo 74.º da LGT, que as rendas recebidas e declaradas constituíram, efetivamente, antecipação do recebimento do valor do preço de venda do imóvel, obtendo dessa forma a correção da liquidação já efetuada.

22- Note-se que, com a verificação da condição, os efeitos típicos do contrato de arrendamento são retroativamente resolvidos, pelo que deve considerar esta data como facto superveniente, para efeitos do n.º 4 do artigo 70.º do CPPT.