

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
- Artigo/Verba: Art.64º - Correcções ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis
- Assunto: Determinação, para efeitos de IRC, do valor de imóvel adquirido por preço inferior ao VPT.
- Processo: 28180, com despacho de 2025-09-11, do Diretor de Serviços da DSIRC, por subdelegação
- Conteúdo: Determinada entidade adquiriu, no âmbito de um processo de insolvência, um imóvel, cujo valor de transação foi fixado em € 40.000 pelo administrador de insolvência, com a correspondente homologação judicial.

Sucede que o Valor Patrimonial Tributário (VPT) do imóvel, designadamente, para efeitos de liquidação e pagamento do Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI), corresponde a € 581.402,91.

Neste sentido, a entidade pretende saber qual o valor do imóvel a considerar para efeitos do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), e quais os princípios fiscais e constitucionais, que fundamentam tal posição.

De acordo com o n.º 1 do artigo 64.º do CIRC, «os alienantes e adquirentes de direitos reais sobre 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».

Mais complementa o n.º 2 do mesmo artigo que, «sempre que, nas transmissões onerosas previstas no número anterior, o valor constante do contrato seja inferior ao valor patrimonial tributário do imóvel, é este o valor a considerar pelo alienante e adquirente, para determinação do lucro tributável».

Nestes termos, o valor do imóvel a considerar para efeitos de IRC terá de corresponder, no mínimo, ao valor patrimonial tributário (VPT) que serviu de base à liquidação de IMT ou que serviria no caso de não haver lugar à liquidação daquele imposto. Note-se, pois, que, para o apuramento daquele valor, não releva o VPT relativo ao Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI).

Ora, tendo em conta que a aquisição em análise beneficia da isenção de IMT, prevista no artigo 270.º do n.º 2 do CIRE, importa considerar qual o valor que serviria de base à liquidação de IMT, não fosse aquela isenção.

Para o efeito, é de reconhecer que as transmissões de bens compreendidos na massa insolvente que ocorram após a deliberação do encerramento de estabelecimento revestem uma natureza específica, devendo ser consideradas vendas judiciais, com os consequentes efeitos na tributação em sede dos impostos sobre o rendimento e a despesa, nomeadamente quanto à definição do valor tributável e procedimentos de liquidação.

Por ser assim, caso o sujeito passivo não beneficiasse da supramencionada isenção, o valor a considerar para efeitos de IMT corresponderia ao «preço constante do ato ou do contrato», de acordo com a regra 16.º, do n.º 4 do artigo 12.º do CIMT.

Pelo exposto, no caso concreto, o valor a considerar corresponde ao valor do imóvel constante no Termo de Adjudicação e na Escritura Pública que documenta a sua transmissão, isto é, € 40.000.

Ora, a interpretação preconizada, além de corresponder à solução interpretativa que decorre diretamente da lei, incorpora também com justeza os princípios jurídico-fiscais subjacentes à opção legislativa adotada nos termos do n.º 1 e 2 do artigo 64.º do CIRC.

Com efeito, nos referidos preceitos legais, o legislador, ao consagrar a sobreposição do VPT dos imóveis, apurado em sede de IMT, relativamente ao valor de mercado praticado pelos contribuintes, quando este último seja inferior àquele, pretendeu impedir que o valor de transmissão de bens imóveis pudesse ser falseado/simulado pelos sujeitos passivos para efeitos de IRC. Ao fazê-lo, o legislador estatuiu uma presunção sobre o valor de transmissão dos imóveis a considerar em sede de IRC.

Ora, do ponto vista jurídico-constitucional, a tributação do rendimento das pessoas coletivas é efetuada segundo o princípio da tributação do rendimento real - cfr. artigo 104.º n.º 2. O que determina que, por princípio, o exercício do poder de tributação dos entes coletivos está limitado à efetiva materialidade dos rendimentos auferidos pelos sujeitos passivos.

Sucede que tal princípio não obsta a que o poder de tributar se apoie em indícios presuntivos de rendimento. Ponto é que tais presunções devem constituir uma exceção e, para todos os efeitos, devem tratar-se de presunções «juris tatum», isto é, ilidíveis por prova em contrário, conforme resulta do artigo 73.º da Lei Geral Tributária.

Assim também sucede relativamente aos preceitos do artigo 64.º do CIRC em análise. Pois, a sobreposição do VPT, para efeitos de IMT, relativamente ao valor praticado pelos contribuintes, quando este seja inferior, constitui uma presunção legal tributária passível de ilisão através do mecanismo de prova do preço efetivo de transmissão de imóveis, de acordo com o regime ínsito no artigo 139.º do CIRC.

Com efeito, feita a prova prevista no artigo 139.º do CIRC, o valor de transmissão de bens imóveis a tomar em consideração para efeitos de IRC corresponderá ao preço efetivo de transmissão demonstrado pelo contribuinte.

Realce-se, aliás, que este entendimento foi já asseverado pelo Tribunal Constitucional na Decisão Sumária n.º 306/2022, relativa ao processo n.º 389/22: «a previsão legal constante do referido art. 104.º, n.º 2, da C.R.P., comporta que, em alguns setores possam ser presumidos lucros e, que, resultando tributação por excesso ou por defeito, sejam previstos deveres declarativos acrescidos para fiscalização por parte da administração.

Tal o que ocorre no caso de transmissão de imóveis, em que de acordo com o art. 129.º (atual 139.º) do C.I.R.C., os preços efetivamente praticados podem ser demonstrados pelo contribuinte, em detrimento dos valores patrimoniais tributários, apurados de acordo com o previsto no artigo 58.º-A (atual 64.º) do C.I.R.C. e assim deixem de ser presumidos lucros».

Pelo exposto, em síntese, reconhece-se que o regime jurídico analisando procura articular essencialmente dois interesses. Por um lado, pretende-se, presuntivamente, ajustar o valor das transmissões dos bens imóveis, fazendo coincidir o valor do imóvel com o VPT para efeitos de IMT quando esse seja superior ao suposto valor dos

contratos que operem tais transmissões. Por outro, porque a prossecução do interesse mencionado anteriormente assenta numa presunção, o legislador não quis deixar de permitir que os contribuintes pudessem fazer prova do preço efetivo das transmissões sobre imóveis para efeitos de IRC, garantindo assim, em efetividade, o princípio da tributação pelo rendimento real, isto é, garantindo, pela prova, e consequente ilisão, que o preço praticado na transmissão correspondeu ao valor praticado em mercado.

Sucede que, no caso concreto, verifica-se a correspondência entre o valor que serviria de base à liquidação do IMT e o valor pelo qual foi adjudicada a aquisição do imóvel em apreço, pelo que o valor de transmissão do imóvel a considerar para efeitos de IRC corresponde justamente ao valor efetivamente suportado pela Requerente por aquela aquisição, isto é, para efeitos do artigo 64.º do CIRC, o valor do imóvel adjudicado corresponde a € 40.000.