

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma:	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
Artigo/Verba:	Art.44º - Valor de realização
Assunto:	CONTRATO DE ARRENDAMENTO COM OPÇÃO DE COMPRA E UTILIZAÇÃO DOS VALORES PAGOS NAS RENDAS NO PAGAMENTO DO PREÇO.
Processo:	26562, com despacho de 2025-10-24, do Subdiretor-Geral da Área Gestão Tributária - IR, por delegação
Conteúdo:	<p>XXXXXXXXXXXX, com o número de identificação fiscal (NIF) XXXXXXXXX, vem solicitar parecer vinculativo relativo a negócio jurídico de compra e venda de imóvel, precedido por contrato de arrendamento com opção de compra, no qual foi deduzida, ao valor da venda, parte das rendas pagas no dito contrato de arrendamento. Para isso, expõe o seu caso da seguinte forma:</p> <ul style="list-style-type: none">- Celebrou, em conjunto com a sua esposa, XXXXXXXXX, NIF XXXXXXXX, e a sociedade XXXXXXXXX, SA, contrato de arrendamento para fins não habitacionais, com a sociedade XXXXXXXX, SA, NIF XXXXXXXX, com início em XX/XX/20XX e pelo prazo de 18 meses, contrato esse que tinha como objeto o artigo XXXX, urbano, da freguesia de XXXXXXXX, no concelho de XXXXXX;- No contrato de arrendamento ficou estipulada a opção de compra do imóvel pela arrendatária;- Que no contrato ficou expresso o interesse em vender - por parte dos senhorios, e o interesse em comprar - por parte da arrendatária, pelo preço acordado de € XXXXXXXXX;- Que enquanto essa opção de compra não fosse exercida o imóvel ficaria arrendado, estipulando-se uma renda mensal no valor de € XXXXXXXXX;- Chama a atenção para a cláusula nona do contrato onde é estabelecido o direito de opção de compra do bem locado, prevendo o n.º 2 que, caso esse direito de opção fosse exercido, o preço de venda seria € XXXXXXXXX;- Mais estabeleciam os n.ºs 3 e 4 da dita cláusula que ao preço convencionado seriam deduzidas as rendas efetivamente pagas pela segunda outorgante, até ao limite de 12 rendas, sendo o remanescente do preço pago no ato da escritura;- O n.º 5 estabelecia que a caução paga no âmbito do contrato de arrendamento poderia ser devolvida no ato da escritura ou, em alternativa, compensada no preço a pagar;- Que durante o ano de 20XX foram emitidos os correspondentes recibos, tendo o requerente, contribuinte singular, refletido os respetivos rendimentos prediais na sua declaração de rendimentos;- Em XXXX de 20XX veio a arrendatária comunicar a sua intenção de compra do bem locado, tendo sido celebrada escritura pública de compra e venda no dia XX/XX/20XX;- Até essa data foram pagas 13 rendas, além de uma caução equivalente a um mês de renda;- Porque até à data da escritura o contrato de arrendamento seguiu o seu curso;- Nesse sentido, o requerente, que detinha XXX/1000 do imóvel, viu ao preço base da venda ser abatido o valor de € XXXXXX (€ XXXXXX*12*XXX/1000);- No caso da sua esposa, que detinha XXX/1000 do imóvel, foram abatidos ao preço base € XXXXXX (€ XXXXXX*12*XXX/1000);- Pela consulta à escritura poder-se-á verificar que foram também deduzidos os valores de € XXXXXX e € XXXXXX, referentes aos dois titulares, que tinham sido recebidos a título de caução (€ XXXXXX*XXX/1000 e € XXXXXX*XXX/1000);- A caução foi tratada pelo requerente, e sua esposa, como rendimento predial no ano

do recebimento, e como despesa predial no ano da devolução à arrendatária;

- Assim, face ao arrendamento que efetivamente decorreu, o preço para o requerente foi de apenas € XXXXXXXX, e para a sua esposa de apenas € XXXXXXXX;
- Que a renda do mês de XXXXXX, por ser a 13.^a, não foi abatida ao preço;
- No entanto, por mero acaso, o preço considerado pelo notário na emissão das guias de IMT não refletiu os abatimentos descritos;
- Considera esse procedimento incorreto;
- Porque assim existe uma dupla tributação, pois os valores relativos às rendas já foram tributados em sede de IRS - rendimentos prediais;
- Que há um parecer pedido à ordem dos contabilistas pela sociedade XXXXXXXXXX que confirma a justeza dos procedimentos até agora adotados pelo requerente;
- Reitera a intenção de preencher a modelo 3 do ano de 20XX com o preço abatido das rendas e que caso seja assinalada uma divergência por desconformidade de valores ficam já expostos os motivos justificativos do valor declarado;
- Junta, para o efeito, cópia do contrato de arrendamento, cópia da escritura de compra e venda e parecer da ordem dos contabilistas.

FACTOS

A consulta ao sistema informático da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) informa-nos:

- i) da existência do artigo XXXX, da freguesia de XXXXXXXX, Concelho de XXXX, cuja titularidade foi, até à data de XX/XX/20XX, de XXXXXXXX, NIF XXXXXXX - XXX/1000, XXXXXXXX, NIF XXXXXXX - XXX/1000, e XXXXXXXX, SA, NIF XXXXXXX - XXX/1000.
- ii) da submissão do contrato de arrendamento com o n.º XXXXXXX - 1, contrato esse que reflete, em termos fiscais, o contrato referido pelo requerente e anexado para o efeito.
- iii) que em 20XX/XX/XX foi liquidado o IMT referente à participação XXXXXXX/20XX, cujo valor de transmissão indicado foi de € XXXXXXXXXX, valor que confere com o referido, de forma expressa, na escritura anexa.

Por fim, o parecer da Ordem dos Contabilistas, junto pelo requerente, e pedido pela sociedade contitular, apresenta uma abordagem exclusivamente direcionada a uma perspetiva contabilística, fazendo o enquadramento da situação em termos de IRC, revelando incerteza quanto às conclusões e aconselhando um pedido de informação vinculativa de modo a dissipar tais dúvidas.

INFORMAÇÃO

1. O artigo 405.º do Código Civil, sob a epígrafe "Liberdade contratual", dispõe o seguinte:

"1. Dentro dos limites da lei, as partes têm a faculdade de fixar livremente o conteúdo dos contratos, celebrar contratos diferentes dos previstos neste código ou incluir nestes as cláusulas que lhes aprouver.

2. As partes podem ainda reunir no mesmo contrato regras de dois ou mais negócios, total ou parcialmente regulados na lei.";

2. Ao mesmo tempo, o artigo 270.º do Código Civil apresenta a noção de condição e respetivos efeitos:

"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.";

3. Assim, o contrato de arrendamento assinado em XX/XX/20XX pelas partes mais não foi do que um negócio jurídico híbrido, construído ao abrigo do princípio da liberdade contratual, no qual foram incluídos dois contratos distintos:

- O primeiro, um contrato de arrendamento, com efeitos imediatos;

- O segundo, um contrato promessa de compra e venda, com entrega de valores a título de antecipação do pagamento final, que só produziu os seus efeitos com o acionamento da cláusula de opção de compra;

4. Ou seja, a cláusula que previa a opção de compra foi a condição que suspendeu a produção de efeitos do contrato promessa, produção de efeitos que nunca ocorreria caso a mesma não fosse acionada;

5. Ao ser acionada a opção de compra e produzindo, assim, efeitos o contrato promessa de compra e venda, o contrato de arrendamento foi anulado na parte em que era incompatível com o contrato promessa de compra e venda, por ausência de convenção em contrário das partes;

6. Isso mesmo está previsto no artigo 276.º do Código Civil, com a epígrafe "Retroatividade da condição":

"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 ato, hajam de ser reportados a outro momento.";

7. Dessa forma, do preenchimento da condição resultou a resolução do contrato de arrendamento, dizendo-nos, nesse caso, o n.º 1 do artigo 277.º do Código Civil que: "Sendo a condição resolutiva aposta a um contrato de execução continuada ou periódica, é aplicável o disposto no n.º 2 do artigo 434.º";

8. Por sua vez, o n.º 2 do artigo 434.º do Código Civil diz-nos: "Nos contratos de execução continuada ou periódica, a resolução não abrange as prestações já efetuadas, exceto se entre estas e a causa da resolução existir um vínculo que legitime a resolução de todas elas";

9. E, um contrato de arrendamento, corresponde a um contrato de execução periódica, na medida em que, todos os meses, o mesmo concretiza-se e renova-se, por via da disponibilização do bem locado ao arrendatário, cujo direito emerge do pagamento regular da respetiva renda;

10. Ora, no caso em análise, o vínculo que legitima a anulação das doze rendas pagas é contratual, porquanto o n.º 3 da cláusula nona do contrato inicialmente assinado estabelece, de forma inequívoca, que "ao preço referido no número anterior será deduzido o valor das rendas efetivamente pagas pela segunda outorgante aos primeiros outorgantes, no âmbito da vigência do contrato de arrendamento, até ao limite de 12 rendas, e que sejam devidas até à data do contrato de compra e venda."

11. Temos assim que:

- As partes, logo no início do contrato de arrendamento, afirmaram de modo expreso o desejo de procederem no sentido de venderem e comprarem o imóvel objeto de arrendamento;

- Também, de modo expreso, foi estabelecido um preço no valor de € XXXXXXXX;

- Ficou estabelecida como condição de produção de efeitos desse compromisso o exercício do direito de opção de compra do imóvel;

- Mais houve o compromisso de reservar o imóvel enquanto decorresse esse prazo de opção de compra - até XX/XX/20XX;

- Enquanto decorresse a fase suspensiva do contrato promessa foi decidido o arrendamento do imóvel, sendo acordado por todos que parte das rendas pagas, até ao limite de 12, seriam consideradas parte do pagamento do preço inicialmente estabelecido, funcionando como sinal caso o contrato promessa viesse a tornar-se eficaz, por concretização do negócio jurídico prometido;

- Finalmente, foi estabelecida cláusula penal que previa o pagamento, em dobro e a título indemnizatório, das rendas recebidas, caso os promitentes vendedores incumprissem na opção de compra acordada;

12. Por conseguinte, a primeira conclusão a tirar é a de que o valor considerado para efeitos de liquidação de IMT está correto, isto considerando os termos do compromisso assumido, a correspondente escritura pública e o estabelecido no n.º 1 do artigo 12.º do Código do IMT;

13. De igual modo, em termos de mais-valias - categoria G, a segunda conclusão a tirar consiste na obrigatória declaração dos valores de realização inscritos no título de transmissão, em cumprimento do disposto na alínea f) do n.º 1 do artigo 44.º do Código do IRS, sem prejuízo do disposto no n.º 2 do mesmo artigo, se for o caso;

14. Finalmente, no que respeita ao montante das rendas recebidas e consideradas como adiantamento do valor estabelecido, e efetivado, como preço de venda do imóvel, o requerente pode lançar mão do disposto no n.º 2 do artigo 140.º do Código do IRS, conjugado com o artigo 59.º do Código de Procedimento e Processo Tributário, com vista à abertura de contencioso administrativo, demonstrando e provando, naquela sede, que as rendas recebidas e declaradas constituíram, efetivamente, antecipação do recebimento do valor do preço de venda do imóvel, obtendo dessa forma a correção das liquidações já efetuadas.

CONCLUSÃO

O pagamento de rendas transformado em antecipação do pagamento do preço, no âmbito de contrato de compra e venda, precedido de contrato de arrendamento onde se incluiu contrato promessa de compra e venda, cuja produção de efeitos está pendente de condição, não exclui a obrigatoriedade de declarar como valor de realização, em termos de mais-valias, categoria G do Código do IRS, o valor total considerado como contraprestação no negócio jurídico prometido e concretizado.

Em consequência, no caso concreto poderá o requerente, se assim o desejar, lançar mão dos meios de contencioso administrativos disponíveis, nomeadamente o previsto no artigo 140.º do Código do IRS, conjugado com o artigo 59.º do Código de Procedimento e Processo Tributário, no sentido de corrigir as declarações já entregues, retirando aos rendimentos prediais declarados os montantes considerados como valor de realização para efeitos de preenchimento do anexo G da declaração modelo 3 de IRS relativa ao ano de 20XX.