

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 698/2021-T**

**Tema: IRS – Mais-Valias. Regime Transitório. Partilha da Herança. Quinhão hereditário e tornas. Momento da aquisição.**

### **Sumário:**

1. A sucessão abre-se no momento da morte do seu autor e no lugar do último domicílio do de cujus.
2. Na sucessão mortis causa, o momento da aquisição dos bens é o da abertura da herança, mesmo quando na partilha sejam adquiridos bens que excedam a quota ideal do herdeiro.
3. Nos casos de ganhos (mais-valias) decorrentes da alienação, a título oneroso de prédios urbanos ou rústicos, o momento que releva, como de aquisição dos bens ou direitos envolvidos, incluindo na parte em que, eventualmente, exceda o(s) quinhão(ões) hereditário(s), é o dia e hora da morte do(s) de cujus.
4. Se a abertura da herança ocorreu antes de 01 de janeiro de 1989, aos ganhos obtidos tem de ser aplicável o regime transitório previsto no n.º 1 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro.

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I. RELATÓRIO**

1. **A...**, com o número de identificação fiscal ..., e com domicílio fiscal em..., “...”, n.º ..., ..., ..., ...-... Cascais, (de ora em diante designado por **Requerente**) apresentou junto do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), pedido de constituição de Tribunal Arbitral

singular, ao abrigo das disposições conjugadas nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 3.º, n.º 1, 5.º, n.º 3, alínea a), e 10.º, n.ºs 1, alínea a), e 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), sendo **Requerida** a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), (de ora em diante designada por Requerida).

2. No pedido de pronúncia arbitral (ppa), apresentado em 29.10.2021, o Requerente peticiona que o ato de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) relativo ao ano de 2017, no valor de € 24.006,01, seja anulado com fundamento em ilegalidade, por violação do regime transitório previsto no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro, do qual resulta a não sujeição a IRS dos ganhos que não eram sujeitos ao imposto de mais-valias, criado pelo Código aprovado pelo Decreto-Lei n.º 46373, de 9 de junho de 1965.
3. O Requerente pede a restituição do valor de € 24.006,01 de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, e o inerente pagamento de juros indemnizatórios, à taxa legal, desde a data do pagamento indevido e até à data da sua efetiva restituição.
4. O requerente fundamenta a sua pretensão na circunstância de considerar que os três imóveis que foram objeto de alienação em 2017 foram adquiridos por transmissão hereditária por morte de seus pais, factos que ocorreram em 08.10.1964 (pai) e 19.09.1975 (mãe), o que, conseqüentemente, por força do artigo 2119.º do Código Civil, determina que os imóveis em causa tenham sido adquiridos antes da entrada em vigor do Código do IRS, não havendo, assim, lugar a tributação em sede de IRS dos ganhos obtidos.
5. Em 02.11.2021, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e em 04.11.2021 foi notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira. O Requerente optou por não designar árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1, do artigo 6.º do RJAT, em 21.12.2021 foi designado, pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, o ora signatário como Árbitro para integrar o Tribunal arbitral singular, o qual, no prazo legal, comunicou a aceitação do encargo.

6. Tendo sido notificadas desta designação, as Partes não manifestaram vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.
7. Em conformidade com o preceituado na alínea c), do n.º 1, do artigo 11.º, do RJAT, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, em 10.01.2022 verificou-se a constituição do Tribunal arbitral.
8. Em 31 de janeiro de 2022 foi proferido despacho arbitral para a Autoridade Tributária e Aduaneira apresentar resposta no prazo legal, nos termos e para os efeitos previstos nas normas do artigo 17.º do RJAT.
9. Na sequência do referido despacho, e atento o teor da norma do n.º 2 do artigo 17.º do RJAT, em 05.03.2022, a Requerida apresentou a sua resposta e juntou o processo administrativo.
10. Por despacho proferido em 08.03.2022, ao abrigo do princípio da autonomia na condução do processo e, ainda, dos princípios da celeridade, simplificação e da informalidade processual (artigos 19.º, n.º 2, e 29.º, n.º 2, do RJAT), tendo em conta que não foram suscitadas exceções e considerando a natureza da matéria controvertida, o Tribunal arbitral decidiu: i) Dispensar a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT; ii) Determinar que o processo prosseguisse com alegações escritas facultativas, a apresentar pelas Partes no prazo simultâneo de 20 dias, por aplicação conjunta do previsto no artigo 91.º, n.º 5, do CPTA, e no artigo 120.º do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º do RJAT; iii) Fixar o dia 07.06.2022 como data limite para prolação da decisão arbitral. No sistema de gestão processual do CAAD, fazendo parte integrante do processo arbitral, estão registados os despachos que justificam a razão da prorrogação da data para prolação da decisão arbitral.
11. Em 11.05.2022, o Requerente apresentou as suas alegações, as quais aqui se dão por integralmente reproduzidas, sendo que para fundamentar a ilegalidade do ato de liquidação de IRS relativo ao ano de 2017, no valor de € 24.006,01, no essencial, o Requerente não só reproduziu as razões aduzidas no pedido de pronúncia arbitral como reforçou a sua posição

---

fazendo referência ao Acórdão do Pleno do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no processo n.º 05/09.6BESNT, de 24 de fevereiro de 2021.

12. A Requerida optou por não apresentar alegações.

## **II. RAZÕES ADUZIDAS PELAS PARTES**

### **II.1 Pelo Requerente**

13. O Requerente alega que, por morte dos seus pais, B..., ocorrida em 08.10.1064, e de C..., ocorrida em 10.09.1075, ele e sua irmã sucederam-lhes como seus únicos herdeiros, em comuns e partes iguais do acervo patrimonial de que aqueles eram proprietários.

14. Que em 21.10.2005 procederam à partilha extrajudicial dos bens da herança, no Cartório Notarial D...– cfr. Doc. 1 do ppa.

15. Que pela referida partilha lhe foram adjudicados os três imóveis seguintes:

- a) Prédio urbano sito em Rua ..., n.ºs ... a ..., inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ...º da freguesia da ... em Lisboa;
- b) Prédio urbano sito em Rua ..., n.ºs ... a ..., inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ....º da freguesia da ... em Lisboa;
- c) Prédio Rústico, situado em ..., ..., inscrito na matriz predial rústica, sob o artigo ..., Secção U, da freguesia de ..., ... .

16. Que o acervo patrimonial da herança era do valor de € 1.118.810,00, pelo que a quota ideal de cada herdeiro era do valor de € 559.405,00, e que tendo a sua irmã recebido bens no valor de € 500.00,00, o Requerente procedeu ao pagamento de tornas no valor de € 59.405,00.

17. Que os três imóveis adquiridos por sucessão hereditária, o Requerente os alienou em 2017.

18. O Requerente invoca os dispositivos dos artigos 2031.º e 2119.º do Código Civil para justificar que a sucessão se abre no momento da morte do seu autor e no lugar do último domicílio que, feita a partilha, cada um dos herdeiros é constituído, desde a abertura da herança, sucessor único dos bens que lhes foram atribuídos.
19. Que juridicamente, todo o fenómeno sucessório se passa no momento da abertura da herança, uma vez que, por força da norma do n.º 2 do artigo 2050.º do Código Civil, os efeitos de aceitação da herança retroagem ao momento da abertura da sucessão, pelo que os herdeiros que participam na partilha são titulares dos bens desde o momento da morte do autor da herança, ou seja, que o direito do herdeiro não nasce com a partilha, mas sim com a morte do autor da herança.
20. O Requerente alega que a data de aquisição dos bens da herança, independentemente da celebração da escritura de partilha com tornas, é um único momento, que é a data em que se abriu a sucessão e, portanto, seu deu o chamamento dos herdeiros à herança.
21. Que a retroatividade da partilha consagrada no artigo 2119.º do Código Civil abrange a totalidade do quinhão hereditário, que no caso do Requerente foi preenchido, entre outros bens, pelos três imóveis supra identificados, cuja aquisição se reporta à data da abertura da sucessão, a qual ocorreu, quer pelo lado do seu pai, quer pelo lado da sua mãe, em data anterior a 1 de janeiro de 1989, data esta que corresponde à data da entrada em vigor do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares.
22. O Requerente alega que os imóveis adquiridos por sucessão hereditária não são terrenos para construção e que, conseqüentemente, tendo por força da abertura da sucessão em 08.10.1964 e em 19.09.1975, adquiridos os bens antes de 01.01.1989, os ganhos obtidos pela alienação dos bens efetuada em 2017 beneficiam do regime transitório previsto no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro, porquanto, tais mais-valias não estavam sujeitas a tributação no domínio do Código do Imposto sobre as Mais-Valias, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 46373, de 9 de junho de 1965.
23. O Requerente alega ainda que a Autoridade Tributária e Aduaneira, por força do disposto no artigo 68.º-A da Lei Geral Tributária, se encontra vinculada à observância das

orientações genéricas ínsitas na Circular n.º 21/92, de 19.10.1992, da Direção de Serviços de IRS, as quais ainda se encontram em vigor, em obediência aos princípios da boa-fé, da igualdade e da confiança, princípios que presidem ao exercício da atividade administrativa (n.º 3 do art.º 266.º da CRP).

24. Sendo que que o Requerente cita parte da Circular n.º 21, de 19.10.1992 (Mais-Valias: Bens adquiridos em ato de divisão ou partilha), em concreto o segmento seguinte:

“Tornando-se necessário esclarecer o alcance do art.º 2119.º do C.C., e fixar doutrina uniforme sobre o enquadramento jurídico-tributário da sujeição a IRS dos rendimentos obtidos com a alienação de bens adquiridos por partilha, quando nesta são adjudicados bens de valor superior à quota ideal e a sentença adjudicatória tenha transitado em julgado após a vigência do Código do IRS, foi o assunto submetido à apreciação de Sua Excelência o Secretário de Estado Adjunto da Secretaria de Estado Adjunto e do Orçamento que, por despacho de 92.08.22, sancionou o seguinte entendimento:

Entendimento Sancionado:

O momento de aquisição dos bens por sucessão “mortis causa” é o da abertura da herança, ainda que na partilha sejam adjudicados aos herdeiros bens de valor superior aos da sua quota ideal”.

25. Nesta medida, o Requerente considera que, atenta a natureza declarativa e modificativa da partilha hereditária, a mesma não configura um modo autónomo de aquisição de bens, e que retroagindo os seus efeitos ao momento da abertura da sucessão que ocorre no momento da morte do seu autor, tem de ser concluir que os três imóveis supra identificados foram por ele adquiridos integralmente, de forma unitária, antes de 1 de janeiro de 1989, razão pela qual os ganhos obtidos com a sua alienação em 2017 beneficiam do regime transitório previsto no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro.

26. Consequente, O Requerente considera que o ato de liquidação do IRS enferma de ilegalidade.

## **II.2 Pela Requerida**

27. A Requerida reconhece que a matéria controvertida se prende com a aplicação do regime transitório previsto no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro, e o momento a ter em consideração para efeitos da aquisição dos imóveis na parte que excedeu o quinhão hereditário e que foi objeto do pagamento de tornas.
28. Está, portanto, em causa a determinação do momento de aquisição dos bens imóveis que o requerente alienou em 2017, sendo que a Autoridade Tributária e Aduaneira entende que, na parte em que excede a quota ideal, a aquisição se reporta ao momento da escritura de partilha, assumindo natureza onerosa esta transmissão de imóvel para a esfera jurídica da herdeiro, sujeita ao pagamento de tornas e, conseqüentemente, ficando as mais-valias resultantes da alienação sujeitas a tributação, nos termos do CIRS.
29. A Requerida confirma que, em face dos documentos apresentados e disponíveis na base de dados da AT, o sujeito passivo e a sua irmã, E..., adquiriram por herança antes de 1989, com o falecimento do pai em 08.10.1964 e da mãe em 19.09.1975 (Escritura de Partilha de óbito, anexo ao RIT), parte dos imóveis declarados pelo sujeito passivo no Anexo G1 da declaração Modelo 3 de IRS de 2017.
30. Na sua resposta, a Requerida faz menção a uma parte do Relatório do procedimento de inspeção tributária do qual se extrai a factualidade seguinte:
- “Nos termos da escritura de partilha, a R. pagou tornas à outra herdeira, porquanto (fls. 9 do RIT):
- Atendendo à escritura de partilha de 13-07-2005, disponibilizada pelo sujeito passivo importa atender aos factos abaixo discriminados: (Anexo 1)
- I. Total da partilha - Sete verbas com o valor total de € 1.118.810,00;
- II. Cabendo ao sujeito passivo metade desta herança, ou seja, € 559.405,00, uma vez que a irmã a Sra. E..., NIF ..., também é herdeira, cabendo a esta também o montante de € 559.405,00;
- III.. Na mesma escritura de partilha, há a referência ao facto da irmã do SP, a Sra. E..., herdar a menos o valor de € 59.405,00, ou seja, a parte que lhe coube na partilha da herança foi de € 500.000,00, composta pela Verba Um da escritura de partilha,

correspondendo a um prédio urbano inscrito na matriz predial urbano da freguesia de ..., sob o artigo ...;

IV. Quanto ao SP, o seu quinhão hereditário é composto pelas verbas dois a sete, sendo que o mesmo tem o valor global de € 618.810,00;

c) A escritura de partilha refere expressamente, que a parte que o sujeito passivo leva a mais no seu quinhão hereditário, foi pago a título de tornas o valor de e 59.405,00, vide página 8 do Anexo 1;

d) Na pág. 8 da escritura de partilha em apreço, consta que, (...)consiga-se que: o valor de incidência do imposto municipal sobre transmissões onerosas de imóveis nesta partilha é de cinquenta e nove mil quatrocentos e cinco euros que a mais leva do seu quinhão(...).

E, assim, concluíram os SIT:

Conclui-se assim em relação aos dois imóveis identificados com os artigos ... e ... (freguesia ...), que:

a) Existiu uma contrapartida remuneratória de € 59.405,00 pelo quinhão do SP referente a tornas, sendo este quinhão composto pelas verbas dois a sete, conforme a escritura de partilha;

b) Na escritura de partilha, estas tornas são referenciadas de forma genérica em relação ao quinhão do SP, ou seja, verbas dois a sete, não existindo uma referência a qual das verbas se referem as tornas;

c) Em 2017 o SP vende a Verba Dois, composto pelos artigos ... e ... (anteriores ... e ... – freguesia ...), declarando esta alienação no anexo G1 da declaração de rendimentos Modelo 3 de IRS de 2017.

E mais à frente (fls.10 do RIT):

Nestes termos, tudo o que o herdeiro adquire para além da sua quota ideal, através do pagamento de tornas, consubstancia, em bom rigor, um negócio de alienação de um direito real. Assim, ter-se-á de considerar como data de aquisição do excedente a do facto jurídico que a legitima, equiparando-se a escritura de partilhas a um contrato de compra e venda e as respetivas tornas ao valor de aquisição”



31. A Requerida considera que foi com a partilha que operou a dimensão quantitativa da sua qualidade de herdeiro. E foi também em função daquela que ficou, efetivamente, definido o seu quinhão hereditário.
32. A Requerida sublinha a circunstância do Requerente no pedido de pronúncia arbitral não ter aduzido argumentos em relação às considerações tecidas pelos SIT relativamente ao imóvel rústico que alienou, parecendo, assim, conformar-se com eles, porquanto da alienação da quota-parte de 50% que aqueles serviços entenderam que devia ter sido declarada no quadro 4 do anexo G (e não no anexo G1) haver, relativamente à mesma, resultado uma situação de menos-valia. Todavia, já, assim, não sucede relativamente aos bens que implicaram o pagamento de tornas, em concreto os imóveis inscritos na matriz predial urbana da freguesia da ..., concelho de Lisboa, sob os artigos ... e ... .
33. A Requerida sublinha que, de acordo com a norma transitória do artigo 5.º, n.º 1 do Decreto-Lei nº 442.A/88, de 30 de novembro, os ganhos provenientes da alienação de direitos reais sobre bens imóveis, que não sejam terrenos para construção, só serão sujeitos a IRS quando a prévia aquisição desses mesmos imóveis tenha ocorrido a partir de 1 de janeiro de 1989, configurando um facto tributário de formação sucessiva integrado por dois momentos: o da aquisição e o da transmissão.
34. A Requerida reconhece a natureza declarativa da partilha, sendo que a escritura de partilha tem, pois, uma natureza declarativa no que se refere à quota ideal da herança (e, se for o caso, quanto à deixa testamentária), retroagindo os efeitos da aceitação da herança ao momento da abertura da sucessão.
35. A Requerida reconhece que o Código Civil consagra que “os efeitos da aceitação (da herança) retrotraem-se ao momento da abertura da sucessão” e que “Feita a partilha, cada um dos herdeiros é considerado, desde a abertura da herança, sucessor único dos bens que lhe foram atribuídos, sem prejuízo do disposto quanto a frutos” – art.ºs. 2950, nº 2 e 2119º, este último sob a epígrafe “Retroactividade da Partilha”. Por seu turno, o art.º 2032.º do mesmo Código vem estipular que “A sucessão abre-se no momento da morte do seu autor”.

36. Para sustentar esta linha de raciocínio a Requerida faz referência a vária jurisprudência dos Tribunais Tributários Superiores e socorre-se da doutrina, em concreto das palavras do Professor Pereira Coelho, nas quais é referido que “Cada um dos herdeiros já tinha direito a uma parte ideal da herança antes da partilha, através da partilha, esse direito vai concretizar-se em bens certos e determinados. Mas, no fundo, o direito a bens determinados que existe depois da partilha, é o mesmo direito a bens indeterminados que existia antes da partilha; é o mesmo direito, apenas modificado no seu objeto”. “Como consequência ou em conexão com esta construção doutrinal o Código estabelece o princípio da retroactividade da partilha, que está expresso no art.º 2119.º”, (PEREIRA COELHO, Direito das Sucessões, 2.ª Edição, pp. 247 e sgs.).
37. Todavia, a Requerida considera que esta natureza declarativa e efeito retroativo da partilha, já não se verifica na parte que excede a quota legal e que foi sujeita ao pagamento de tornas, conforme é consignado por inúmera jurisprudência secundada pela melhor doutrina.
38. A Requerida, considera que, neste último caso, a partilha não tem natureza meramente declarativa, porque não se limita a fazer cessar o estado de indivisão hereditária, tem antes uma natureza constitutiva, porquanto está em causa uma transação que excede a quota-parte ideal atribuída ao herdeiro. Sendo que a quota-parte que excede a quota ideal que pertence ao herdeiro e pela qual este paga tornas aos demais herdeiros não é adquirida pela via da sucessão, mas pela via da aquisição onerosa, como se se tratasse de uma verdadeira compra, reportando-se a data da aquisição à data da escritura de partilha.
39. Para sustentar esta ideia a Requerida indica diversa jurisprudência, de entre a qual alguns Acórdãos do Tribunal Central Administrativo Sul, de que se destaca este segmento: “Também o acórdão do TCA Sul, de 24/9/2015, Proc.º 7881/14, especificamente, no tocante à parte que excede a quota hereditária, veio dizer o seguinte: «Esta diferença, sujeita a tornas, é suficiente para concretizar a onerosidade da transmissão nesta parte, a qual reveste a natureza de uma verdadeira compra e venda, assim não reportando os seus efeitos ao momento da abertura da sucessão e antes se devendo ter por concretizada a aquisição da respectiva propriedade no momento da celebração do contrato, no caso

concreto a escritura de partilha lavrada em 3/2/1995 (cfr. artigos 408 e 1317, alínea a), do C.Civil).”.

40. De igual modo a Requerida dá expressão à doutrina e indica este segmento doutrinal “Como refere JOSÉ MARIA FERNANDES PIRES, Lições de Impostos sobre o Património e do Selo, 2.<sup>a</sup> Edição, Almedina, 2013, pp. 280 e sgs., “(...). Na verdade, a função da partilha é proceder à distribuição dos bens em função da quota ideal de cada um dos herdeiros, pelo que se essa distribuição respeitar aquela proporção, não haverá IMT a pagar. Nesses casos não ocorre qualquer transmissão no ato de partilha porque, como estabelece o Código Civil no artigo 2119.º, a aquisição por via sucessória retroage à data da abertura da herança. Porém, nos casos em que dessas partilhas resulte que determinado herdeiro recebe bens imóveis de valor superior à sua quota na herança, haverá sujeição a IMT, nos termos da alínea c) do n.º 5 do artigo 2.º do CMIT. Nesses casos a parte do valor dos prédios que excede a quota do herdeiro é adquirida por efeito da partilha e não por mero efeito da sucessão. Por essa razão haverá sujeição a IMT na data da sua outorga, mas o imposto só incide sobre a parte do valor do imóvel recebido pelo herdeiro que excede a sua quota ideal.”.
41. A Requerida dá ainda expressão à doutrina administrativa e para o efeito indica o entendimento sancionado no “Proc.º 306/2018, com despacho concordante da Subdiretora-Geral do IR, de 2018-04-26 “...Todavia, em caso de partilha, tudo que o herdeiro adquirir para além da sua quota ideal na herança, como pagamento/recebimento das respetivas tornas, estas consubstanciam uma alienação/aquisição do direito real sobre um bem ou parte dele, considerando-se como data de aquisição do excedente a do facto jurídico que legitima esse negócio. Equipara-se, assim, a partilha a um contrato de compra e venda e as respetivas tornas como correspondendo ao valor de aquisição/realização...”.
42. A Requerida sublinha que em face da escritura de partilha o quinhão hereditário do Requerente foi preenchido em termos quantitativos maiores que a sua quota-ideal, motivo pelo qual teve de pagar tornas à sua irmã e que, deste modo, não há como deixar de considerar que esse excesso foi oneroso, posto ter determinado o pagamento de uma

quantia monetária à respetiva co-herdeira. Esta como que alienou uma parte do seu quinhão hereditário, recebendo, em contrapartida, uma quantia em dinheiro.

43. A Requerida considera que, *in casu*, na parte que excedeu a sua quota hereditária, o herdeiro não adquiriu os bens por efeito de sucessão, ao invés, realizou através da escritura de partilha outorgada em 2005 uma aquisição a título oneroso.
44. A Requerida realça que a alienação dos bens adjudicados na escritura de partilha constitui não só a alienação de bens excluídos de tributação, até ao limite da quota ideal, mas também de bens adquiridos a título oneroso, no ato da partilha, relativamente aos quais não pode ser considerado o efeito retroativo da partilha, para efeitos fiscais, e que, assim sendo, são suscetíveis de gerar mais-valias tributáveis em sede de IRS no ano da sua alienação.
45. Daí que no relatório de inspeção tributária que fundamenta o ato de liquidação impugnado tenha sido dito que “Ora, conforme explicado acima, na parte que excede a quota hereditária, o herdeiro não adquire por efeito da sucessão, antes realiza uma aquisição a título oneroso. Assim, no que se refere à parte dos imóveis adquiridos em 21.10.2005, deve ser preenchido o Quadro 4 do Anexo G da declaração de rendimentos Modelo 3 de IRS de 2017, dado que se trata de uma mais-valia sujeita a IRS e atento o facto de que esta aquisição é posterior a 01/01/1989 (artigo 5.º do Dec. Lei n.º 442-A/88 de 30/11- Regime transitório da Categoria G).”
46. A Requerida realça que, em face da norma transitória a (art.º 5.º n.º 1 o Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30/11) os ganhos provenientes da alienação de direitos reais sobre bens imóveis, que não sejam terrenos para construção, ficam sujeitos a IRS desde que a aquisição desses mesmos imóveis tenha ocorrido a partir de 1/1/1989.
47. Em relação à Circular n.º 212/92 invocada pelo Requerente, a Requerida considera que a mesma foi emitida há cerca de 30 anos, e não tem a virtualidade de afastar o regime que decorre do direito vigente para o qual releva o preenchimento *in casu* do tipo legal ínsito no artigo 10.º do CIRS, conforme bem se refere no acórdão do TCA Sul, proc.º n.º 07881/14, de 24.09.2015.

48. Ainda a propósito da Circular n.º 21/92, a Requerida remete para a informação vinculativa relativa ao processo n.º 1866/2008, que mereceu o despacho concordante do Senhor Subdiretor-geral, de 01.07.2008, e em que se disse: “1. O objectivo último da Circular n.º. 21/92, de 19/20, da Direcção de Serviços do IRS, foi o de esclarecer que, caso a abertura da herança ocorresse antes de 89.01.01, se verificaria uma situação de exclusão tributária, atendendo a que, de acordo com o estatuído no artigo 2119.º do Código Civil, a partilha retroage os seus efeitos à data da abertura da herança. 2. De facto, antes da partilha, cada herdeiro já detém o direito a uma determinada quota ideal da herança, podendo afirmar-se que a mesma, a partilha, se limita a concretizar, em bens certos e determinados, o direito já existente e a fazer com que esse direito retroaja à data da abertura da herança. 3. Quanto a tudo o que o herdeiro vier a adquirir para além da sua quota ideal na herança como pagamento das respectivas tornas, e porque o pagamento das mesmas consubstancia, em verdade, um negócio de alienação do direito real a um bem ou parte dele, ter-se-á de considerar como data de aquisição do excedente a do facto jurídico que legitima esse negócio, equiparando-se, assim, a escritura de partilhas a um contrato de compra e venda e as respectivas tornas ao correspondente valor de aquisição”.
49. A Requerida considera que não existe qualquer erro dos serviços na correção da matéria tributável do ano de 2017 em sede de IRS, nem qualquer ilegalidade no ato tributário de liquidação, no valor de 24.006,01, pelo que o pedido de pronúncia arbitral deve improceder na totalidade.

### **III. SANEAMENTO**

50. O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.
51. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, uma vez que foi apresentado no prazo previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT.

52. As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se legalmente representadas (cfr. art.º 4.º e n.º 2 do art.º 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011 e art.º 1.º da Portaria n.º 112/2011, de 22 de março).
53. O processo não enferma de nulidades e não foram invocadas exceções. Assim, passa-se à apreciação e decisão do mérito da causa.

### **III. FUNDAMENTAÇÃO**

#### **III.1. MATÉRIA DE FACTO**

##### **III.1.1. Factos provados**

54. Em relação à matéria de facto, o Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas Partes, cabendo-lhe, nos termos do n.º 2 do artigo 123.º do CPPT e do n.º 3 do artigo 607.º do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis por força do artigo 29.º do RJAT, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar os factos considerados provados e os não provados. O tribunal considera provados e relevantes para a decisão arbitral os factos seguintes:

54.1 Por escritura de partilha realizada em 21.10.2005, o Requerente e a sua irmã adquiriram por sucessão hereditária o acervo patrimonial que constituiu a herança aberta por óbito de seus pais.

54.2 O seu pai faleceu em 08.10.1964 e a sua mãe em 19.09.1975.

54.3 A herança aberta por óbito de seus pais teve um valor patrimonial de € 1.118.810,00. Daí que a quota-ideal de cada herdeiro foi de € 559.405,00.

54.4 A irmã do Requerente só recebeu da herança o valor de € 500.000,00, daí que o Requerente, no ato da escritura de partilha, lhe tenha pago tornas no valor de € 59.405,00.

54.5 O três imóveis que o Requerente adquiriu por sucessão hereditária ( a) Prédio urbano sito em Rua ..., n.ºs ... a ..., inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ... da freguesia da ... em Lisboa; b) Prédio urbano sito em Rua ..., n.ºs ... a ..., inscrito na matriz predial urbana

sob o artigo ...º da freguesia da ... em Lisboa; c) Prédio Rústico, situado em ..., ..., inscrito na matriz predial rústica, sob o artigo..., Secção U, da freguesia de .....), foram alienados em 2017.

54.6 Esta alienação dos três imóveis foi declarada pelo Requerente no Anexo G1 da Declaração modelo 3-IRS do ano de 2017.

54.7 Em 2021, o Requerente foi alvo de um procedimento de inspeção tributária interno, realizado ao abrigo da OI 2019..., o qual incidiu sobre o ano de 2017, e teve por âmbito o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, do qual resultaram correções à matéria tributável de IRS, correções estas que motivaram a realização do ato de liquidação n.º 2021 ..., no valor de € 28.476,19.

54.8 Através do ofício n.º ..., de 23.04.202, o Requerente foi notificado do projeto de relatório, com as correções à matéria tributável no valor de € 57.597,08, que incluía o apuramento das mais-valias obtidas com a alienação dos três imóveis supra identificados.

54.9 O projeto de relatório, após o exercício de direito de audição, por despacho de 11.06.21, foi convertido em relatório final e por ofício de 23.06.2021, foi notificado ao Requerente e ao sem mandatário.

54.10 Em 28.05.2018, o Requerente procedeu à apresentação da declaração modelo 3-IRS relativa ao ano de 2017, sob o n.º ...-2017-... .

54.11 Em 09.05.2021, o Requerente procedeu à apresentação de uma declaração de substituição modelo 3-IRS referente ao ano de 2017, sob o n.º... .

54.12 A AT emitiu, com referência ao ano de 20'17, uma nota de liquidação, no valor de € 24.006,01, com data limite de pagamento de 02 de agosto de 2021.

54.13 O Requerente realizou o pagamento em 27.07.2021.

54.14 O pedido de pronúncia arbitral foi apresentado em 29 de outubro de 2021.

### **III.1.2. Factos não provados**

55. Os factos provados baseiam-se nos documentos apresentados pelas Partes e juntos ao processo arbitral, não existindo, com relevo para a decisão, factos que devam considerar-se como não provados.

### **III.2. MATÉRIA DE DIREITO**

56. Em ordem a decidir sobre a matéria controvertida nos presentes autos de arbitragem tributária, importa elencar e escarpelizar o direito aplicável, sendo que a questão a decidir consiste em determinar a natureza jurídica da partilha e em que momento se devem considerar adquiridos os bens que tenham excedido o quinhão hereditário e, em relação aos quais, o herdeiro beneficiário tenha pago tornas ao herdeiro cuja quota hereditária não foi totalmente preenchida.

57. O fenómeno sucessório assegura a continuidade das relações jurídicas do *de cujus*, evitando a sua extinção. A existência do fenómeno sucessório está ligada ao reconhecimento da propriedade privada, que só é plenamente assegurada se se admitir a sua transmissibilidade em vida e por morte. As relações jurídicas de que a pessoa era titular, em geral, não se extinguem e passam para a titularidade de outra pessoa. Ou melhor, os direitos e as obrigações da pessoa falecida não se transferem. O sucessor é que vem assumir a posição daquele, isto é, vem substituí-lo nos referidos direitos e obrigações.

58. A abertura da sucessão constitui um efeito jurídico que se produz no momento da morte do autor da sucessão. Este momento é particularmente relevante, porquanto, é neste momento que, em geral, se reportam os efeitos da sucessão, mesmo quando os fenómenos sucessórios têm lugar em momento muito posterior.

59. *In casu*, verificamos que o óbito dos de cujus ocorreu em 08.10.1964 e em 19.09.1975, e que a escritura de partilha apenas ocorreu em 21.10.2005. Aberta a sucessão são chamados à titularidade das relações jurídicas os seus sucessores, ou seja, a vocação sucessória faz-se no momento da abertura da sucessão, sendo no momento da abertura da sucessão que



se fixa o elenco dos sucessíveis do autor da sucessão e, *in casu*, sucederam aos de cujus os seus filhos.

60. A aceitação da herança é juridicamente considerada como tendo ocorrido no momento da abertura da sucessão e feita a partilha, cada um dos herdeiros é considerado, desde a abertura da sucessão, o sucessor único dos bens que lhe foram atribuídos, sem prejuízo do disposto quanto aos frutos - cf. Art.º 2119.º do Código Civil. Assim, o momento da aquisição coincide com o momento da abertura da sucessão e não com o momento da aceitação da herança.
61. A partilha tem por objeto a universalidade da herança, mediante a atribuição aos herdeiros dos bens que a constituem, podendo eles, no preenchimento dos seus quinhões, proceder como melhor entenderem, isto é, quer adjudicando a totalidade dos bens a um só herdeiro, mediante o pagamento de tornas aos restantes, quer adjudicando em compropriedade, com a ressalva assinalada quanto aos prédios rústicos. Tal como sabemos, as tornas servem no final para igualar os quinhões.
62. Quanto à natureza da partilha a doutrina é divergente, porquanto alguns autores, por força do efeito retroativo da partilha lhe atribuem natureza declarativa, dado que através dela apenas são declarados direitos dos herdeiros sobre os bens, direitos que já lhes cabiam desde a morte do *de cujus*. Porém, outros autores consideram que a retroatividade prevista no artigo 2119.º do Código Civil apenas visa assegurar a continuidade das relações jurídicas do *de cujus*, evitando hiatos. Para estes autores a partilha terá uma natureza constitutiva, dado que o direito sobre os bens que ela atribui aos herdeiros não lhes pertencia ainda, sendo antes titulares de um outro direito. A partilha aparece como título constitutivo dos direitos sobre os bens.
63. Na perspetiva de outros autores, o direito do herdeiro sobre os bens da herança não é um direito novo que nasça com a partilha, mas antes constitui-se no momento da abertura da sucessão. Assim, não pode dizer-se que a partilha seja meramente declarativa, dado que o direito do herdeiro antes da partilha (contitular da herança) não é o mesmo que tem depois

da partilha (direito aos bens concretos), ainda que este se filie naquele. Nesta medida, a partilha tem natureza modificativa.

64. Esta divergente perspetiva quanto à natureza da partilha também se tem projetado nas posições jurisprudenciais, daí que no Acórdão do TCA Sul, proferido no processo 7881/14, de 24.09.2015, se faça referência a um Acórdão do STJ, de 30.01.2013, P. 1100/11.7TBABT.E1.S1, em que se diz que «Tanto a jurisprudência, como a mais abalizada doutrina da especialidade, apontam decisivamente no sentido de que só se pode dividir os bens da herança de que se seja proprietário, ou seja, que tenham sido atribuídos aos herdeiros em partilha previamente realizada. // A ratio de tal solução é muito simples: é que, até à partilha, os co-herdeiros de um património comum, adquirido por sucessão mortis-causa, não são donos dos bens que integram o acervo hereditário, nem mesmo em regime de compropriedade, pois apenas são titulares de um direito sobre a herança (acervo de direitos e obrigações) que incide sobre uma quota ou fracção da mesma para cada herdeiro, mas sem que se conheça quais os bens concretos que preenchem tal quota. // É pela partilha (extrajudicial ou judicial e, neste caso, através do processo de inventário-divisório) que serão adjudicados os bens dessa universalidade que é herança e que preencherão aquelas quotas. Por isso, assim se ponderou no aresto deste Supremo Tribunal, de 04-02-1997 supra citado: «A compropriedade pressupõe um direito de propriedade comum sobre uma coisa ou bem concreto e individualizado, ao invés do que sucede na contitularidade do direito à herança que recai sobre uma universalidade de bens, ignorando-se sobre qual ou quais deles o direito hereditário se concretizará». Ou, como se consigna no Acórdão deste TCAS, de 12.06.2014, P. 06726/13, «A partilha da herança gera a cessação do estado de indivisão hereditária (contitularidade) e de materialização dos bens de cada quinhão hereditário, retroagindo os seus efeitos ao momento da abertura da sucessão (cfr. art.º 2119, do C.Civil), assim se evitando quaisquer hiatos na titularidade das relações jurídicas que são objecto da sucessão. Juridicamente, tudo se passa como se cada um dos herdeiros fosse, desde a morte do de cuius, titular único dos direitos da sucessão hereditária, no que se refere aos bens corporizados na partilha. Mais se dirá que a partilha se deve visualizar, não com uma natureza meramente

declarativa, mas antes como um verdadeiro acto modificativo ou de conversão, na medida em que converte os vários direitos dos herdeiros a uma simples quota (indeterminada) de um todo que se consubstancia nas relações jurídicas de cariz patrimonial que são objecto da sucessão, em direito exclusivo a uma parcela determinada do todo. // No entanto, em tudo o que exceder a quota ideal que ao herdeiro pertence em virtude de concorrer à herança, o mesmo herdeiro não adquire por efeito da sucessão, antes realizando uma verdadeira aquisição a título oneroso, uma autêntica compra, sendo que, recaindo sobre bens imóveis pode sobre a mesma incidir imposto. É disso exemplo o disposto no art.º 8, n.º 10, do C.I.M.S.I.S.S.D., em vigor no ano de 1995, ano de realização da partilha no caso sub judice. A "ratio" do citado preceito consiste na constatação da existência de uma transmissão com cariz oneroso no que se refere à diferença entre a quota do herdeiro, então passível de imposto sobre sucessões e doações, e o valor que o mesmo acaba por receber, na partilha, nomeadamente em bens imóveis. Esta diferença, sujeita a tornas, é suficiente para concretizar a onerosidade da transmissão nesta parte, a qual reveste a natureza de uma verdadeira compra e venda, assim não reportando os seus efeitos ao momento da abertura da sucessão e antes se devendo ter por concretizada a aquisição da respectiva propriedade no momento da celebração do contrato, no caso concreto a escritura de partilha lavrada em 3/2/1995 (cfr. artigos 408 e 1317, alínea a), do C.Civil)».

65. Por outro lado, no Acórdão do Pleno do STA, proferido no processo n.º 05/09.6BENST, de 24.02.2021, foi considerado que “Como o acima exposto deixa antever, a partilha, na nossa perspetiva, tem, sempre e univocamente, natureza declarativa e não, destacadamente, translativa, em particular, do direito de propriedade sobre imóveis, pelo que, em conformidade, qualquer aquisição, que por ela se materialize, tem de, independentemente da data da concretização/formalização do negócio jurídico (de partilha), retroagir ao dia e hora da abertura da correspondente sucessão por morte. Ademais, muito menos acolhemos o entendimento de que a partilha possa ter uma natureza, digamos, mista, bígama, nas situações, como a que nos ocupa, em que um herdeiro adquire (é encabeçado) em bens cujo valor, com tradução monetária, excede o do seu quinhão hereditário, isto é, declarativa e com a aquisição a ser reportada ao momento da morte do de cuius, quanto ao preenchimento certo da sua quota-parte na massa de bens

a partilha e translativa (compra e venda), em relação à aquisição excedentária (da sua quota-parte), considerando-se esta efetivada na data da partilha (Nas palavras, pertinentes, do acórdão fundamento: “(...) A impugnante adquiriu o bem que vendeu no momento em que ocorreu o decesso da pessoa de quem o herdou, sem que tal sofra qualquer alteração por a partilha da herança ter decorrido em momento posterior, ou pela circunstância de nessa partilha lhe ter cabido o bem cujo valor excedia a sua quota hereditária. (...) O momento de aquisição do imóvel é um e um único, o momento da morte do autor da sucessão, sendo a partilha apenas uma forma de distribuir os bens pelos herdeiros em conformidade com a lei, a vontade do de cujus e os interesses dos herdeiros, em preenchimento dos respectivos quinhões hereditários, sempre, em todas as situações, com efeitos retroagidos àquele momento inicial da sucessão hereditária.”)).

Efetivamente, por um lado, o art.º 2119.º do CC, estatui que feita a partilha, cada um dos herdeiros é considerado, desde a abertura da herança, sucessor único dos bens que lhe foram atribuídos, sem qualquer destrição dos que preenchem ou excedem o respetivo quinhão (quota-parte da universalidade de bens e direitos constitutivos da herança) (Com esta disposição legal visou o legislador “evitar hiatos na titularidade das relações jurídicas que são objeto da sucessão. De modo que há uma única transmissão, a sucessória, e não transmissões entre co-herdeiros”. Nas palavras do acórdão fundamento: ). Outrossim, um negócio jurídico de partilha de bens não é confundível com o contrato (nominado) de compra e venda, pelo qual se transmite a propriedade de uma coisa, ou outro direito, mediante um preço (Artigo 874.º segs. do CC.), porquanto, desde logo, quanto a este último, o pagamento de tornas (forma privativa e específica de, numa partilha, o herdeiro que recebe bens/direitos em excesso cobrir a diferença - de valor monetário - aos demais) não tem a natureza de preço (correspondente à parte excedente, por exemplo, de uma parcela de um imóvel), mas sim, consubstancia uma forma de compensação, aos outros herdeiros/interessados, pelo excesso de quota-parte.(...)”

66. Verifica-se, conseqüentemente, quer na doutrina, quer na jurisprudência, uma assinalável oscilação quanto à natureza da partilha quer quanto aos efeitos a retirar da mesma para efeitos de tributação das mais-valias decorrente dos ganhos obtidos através da alienação de bens adquiridos por via de sucessão hereditária. Assim, importa dar expressão a essas

---

posições jurisprudências, em ordem a que possamos formular um juízo conclusivo sobre a matéria controvertida nos presentes autos de arbitragem tributária.

67. Assim, vejamos algumas posições jurisprudenciais:

- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no processo n.º 053/15, de 26.10.2016, em cujo sumário se fixou jurisprudência no sentido de “I. A Circular n.º 21 de 19/10/1992, emitida pela Direcção dos Serviços do IRS, publicada na página da DGCI, teve em vista uniformizar o entendimento quanto ao enquadramento jurídico tributário dos ganhos obtidos com a alienação de bens que tenham sido adjudicados ao alienante em partilha de acervo hereditário realizada após a entrada em vigor do CIRS, quando nessa adjudicação se mostre excedido o seu quinhão hereditário. II. O entendimento ali sancionado é o de que na sucessão mortis causa o momento da aquisição dos bens é o da abertura da herança, mesmo quando na partilha sejam adjudicados bens que excedam a quota ideal do herdeiro. III. Se a decisão recorrida se estriba em dois fundamentos distintos e autónomos, cada um capaz de alicerçar, por si só, a decisão de improcedência da acção, o recorrente deve atacar todos eles para impugnar eficazmente a decisão. IV. Ainda que se reconhecesse razão à recorrente (Fazenda Pública) quanto ao desacerto do primeiro fundamento de procedência da impugnação, sempre subsistiria o segundo e autónomo fundamento de procedência, isto é, o facto de a Administração Tributária estar vinculada, como se julgou na sentença e não é controvertido no recurso, à interpretação das normas tributárias constantes das suas circulares, as quais, visando a uniformização dessa interpretação e aplicação a todos os contribuintes, geram uma confiança que os leva, de boa-fé, a agir no sentido ali indicado, não podendo a Administração deixar de as aplicar a alguns contribuintes e, afrontando-as, realizar officiosamente uma liquidação adicional de imposto com o pretexto de que determinada circular não expressa a melhor ou a mais correcta interpretação do direito.”
- Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido no processo n.º 07881/14, de 24.09.2015, em cujo sumário se fixou jurisprudência no sentido de que

“1) Tendo em vista a aplicação da norma de direito transitório material do artigo 5.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, diploma que aprova o CIRS, (“Regime transitório da categoria G”), o momento relevante a ter conta, no que respeita ao excesso do quinhão hereditário, atribuído ao contribuinte, a título de tornas, mediante a outorga de partilha, é o da celebração desta última. 2) Até à partilha, os co-herdeiros de um património comum, adquirido por sucessão mortis-causa, não são donos dos bens que integram o acervo hereditário, nem mesmo em regime de compropriedade, pois apenas são titulares de um direito sobre a herança (acervo de direitos e obrigações) que incide sobre uma quota ou fracção da mesma para cada herdeiro, mas sem que se conheça quais os bens concretos que preenchem tal quota. 3) É pela partilha (extrajudicial ou judicial e, neste caso, através do processo de inventário-divisório) que serão adjudicados os bens dessa universalidade que é herança e que preencherão aquelas quotas. 4) A parte do imóvel adquirido pelos recorridos por via do contrato de partilha de 2001, na parte que excede o quinhão hereditário, deve considerar-se objecto de aquisição a título oneroso, no momento da celebração da partilha. O que significa que, nos termos do 5.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, a alienação do bem, nessa parte, está sujeita a tributação das mais-valias, a luz do regime consignado no CIRS.”

- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no processo n.º 0917/17, de 07.03.2018, em cujo sumário, firmando jurisprudência, se disse que “I. Não dispondo o direito tributário de norma própria sobre esta matéria, ao abrigo do disposto no art.º 11.º da Lei Geral Tributária, teremos que nos socorrer das normas de direito sucessório constantes do Código Civil – art.º 2119.º - que estabelece que; «Feita a partilha, cada um dos herdeiros é considerado, desde a abertura da herança, sucessor único dos bens que lhe foram atribuídos, sem prejuízo do disposto quanto a frutos.» e art.º 2031.º - «A sucessão abre-se no momento da morte do seu autor e no lugar do último domicílio dele». II. A impugnante adquiriu o bem que vendeu no momento em que ocorreu o decesso da pessoa de quem o herdou, sem que tal sofra qualquer alteração por a partilha da herança ter decorrido em momento posterior, ou pela

circunstância de nessa partilha lhe ter cabido o bem cujo valor excedia a sua quota hereditária. III. O momento de aquisição do imóvel é um e um único, o momento da morte do autor da sucessão, sendo a partilha apenas uma forma de distribuir os bens pelos herdeiros em conformidade com a lei, a vontade do de cujus e os interesses dos herdeiros, em preenchimento dos respectivos quinhões hereditários, sempre, em todas as situações, com efeitos retroagidos àquele momento inicial da sucessão hereditária.”

- Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo, proferidos no processos n.ºs 05/09.6BESNT e 08/22.5BALSB, respetivamente, de 24.02.2021 e de 26.05.2022, em cujo sumário se fixou jurisprudência no sentido de que “Na aplicação do regime transitório, da categoria G, do IRS, previsto no art.º 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88 de 30 de novembro, nos casos de ganhos (mais-valias) decorrentes da alienação, a título oneroso, de prédios urbanos, rústicos e/ou mistos, o momento que releva, como o da aquisição dos bens ou direitos envolvidos, incluindo na parte em que, eventualmente, exceda o(s) quinhão(ões) hereditário(s), é o dia e hora da morte do(s) de cuius.”
- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no processo n.º 0906/11.1BELRA, datado de 08.06.2022, em cujo sumário se fixou jurisprudência no sentido de que “I. O Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (I.M.T.) é um imposto sobre a riqueza, cumprindo o comando constitucional que considera a riqueza como um dos dois indicadores fundamentais de capacidade tributária dos contribuintes (cfr. art.º 103, n.º 1, da C.R.Portuguesa). II. A jurisprudência consolidada deste Tribunal vai no sentido da natureza declarativa da partilha de bens, desde logo, levando em consideração o teor do art.º 2119, do C.Civil, normativo que consagra o efeito retroactivo da partilha ao momento da abertura da herança (ressalvado o regime dos frutos, naturais, industriais ou civis), de resto, em perfeita sintonia com o disposto no art.º 2050, n.º 2, do mesmo diploma, acerca dos efeitos da aceitação da herança em geral. III. Atenta a natureza declarativa da partilha, a mesma não configura um modo autónomo de aquisição e retroage os

seus efeitos à data da abertura da sucessão, antes visando concretizar, em bens certos, o direito do herdeiro a uma quota ideal da herança. Recorde-se que decorre do preceituado nos artºs.1316 e 1317, al.b), do C.Civil, um dos modos de aquisição do direito de propriedade é o da sucessão por morte, que se dá, precisamente, no momento da sua abertura, tendo a partilha uma função meramente declarativa. IV. Ainda que no preenchimento do seu quinhão hereditário com um bem imóvel ocorra excesso desse quinhão, a titularidade do direito do herdeiro sobre o imóvel retroage ao momento da abertura da sucessão (artº.2119, do C.Civil), já que é intuito do legislador evitar hiatos na titularidade das relações jurídicas que são objecto da sucessão. De modo que há uma única transmissão, a sucessória, e não transmissões entre co-herdeiros, verificados no momento da realização da partilha.”

68. Por fim, há que considerar o Acórdão do STA, proferido no processo n.º 0793/11.0BELLE, de 20.10.2021, não no sumário, mas num segmento imediatamente anterior ao dispositivo em que se diz que “No caso "sub iudice", no pretérito dia 24/02/2021, foi proferido em Pleno da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, um acórdão, no processo n.º 05/09.6BESNT (aresto tirado pela actual formação da Secção de Contencioso Tributário deste Tribunal, prevista no art.º 17, n.º 2, do E.T.A.F., ostentando somente um voto de vencido)., pelo qual se consolidou o entendimento jurisprudencial, já antes consagrado em acórdão da Secção, segundo o qual: "na aplicação do regime transitório, da categoria G, do IRS, previsto no art.º 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88 de 30 de novembro, nos casos de ganhos (mais-valias) decorrentes da alienação, a título oneroso, de prédios urbanos, rústicos e/ou mistos, o momento que releva, como o da aquisição dos bens ou direitos envolvidos, incluindo na parte em que, eventualmente, exceda o(s) quinhão(ões) hereditário(s), é o dia e hora da morte do(s) de cuius." (cfr.ac.S.T.A.-Pleno da 2ª.Secção, 24/02/2021, rec.05/09.6BESNT; ac.S.T.A.-2ª.Secção, 7/03/2018, rec.0917/17). Estando a decisão recorrida em plena sintonia/harmonia com esta jurisprudência consolidada do S.T.A., e tendo o recurso sido admitido, não há que conhecer do respectivo mérito, atento o disposto no artº.284, nº.3, do C.P.P.T., ao que se provirá na parte dispositiva deste acórdão.”



69. Considerando que na doutrina não existe unanimidade quanto à natureza da partilha e que, não obstante as diferentes posições assumidas na jurisprudência, verifica-se que existe atualmente uma inequívoca jurisprudência consolidada no STA, no sentido de que “ Na aplicação do regime transitório, da categoria G, do IRS, previsto no art.º 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88 de 30 de novembro, nos casos de ganhos (mais-valias) decorrentes da alienação, a título oneroso, de prédios urbanos, rústicos e/ou mistos, o momento que releva, como o da aquisição dos bens ou direitos envolvidos, incluindo na parte em que, eventualmente, exceda o(s) quinhão(ões) hereditário(s), é o dia e hora da morte do(s) de cuius.”, posição que, após o estudo desenvolvido em torno da matéria controvertida nos presentes autos, este tribunal arbitral também subscreve.
70. Assim, em face de tudo quanto fica exposto, impõe-se concluir que o supra identificado ato de liquidação de IRS relativo ao ano de 2017, no valor de € 24.006,01, se encontra ferido de ilegalidade por erro de interpretação e de aplicação das normas da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRS e da norma do n.º 1 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro, devendo ser anulado, o que se determina.

#### **IV. JUROS INDEMNIZATÓRIOS**

71. Conjuntamente com a anulação do ato de liquidação de IRS, relativo ao ano de 2017, no valor de € 24.006,01, e o consequente reembolso do imposto pago indevidamente, o Requerente requer, ainda, que lhe seja reconhecido o direito a juros indemnizatórios, nos termos previstos no artigo 43.º da LGT.
72. Nos termos da norma do n.º 1 do artigo 43.º da LGT, serão devidos juros indemnizatórios *"quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido."*

73. Há que referir que, em face da norma do n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, o direito aos mencionados juros indemnizatórios pode ser reconhecido no processo arbitral, pelo que, assim, importa conhecer do pedido.
74. O direito a juros indemnizatórios pressupõe que o imposto seja indevido ou haja sido pago imposto por montante superior ao devido e que tal derive de erro, de facto ou de direito, imputável aos serviços da AT.
75. No caso dos autos, é manifesto que os serviços da AT erraram na interpretação e aplicação da lei, em concreto, da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRS e do n.º 1 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro.
76. Por todas as razões supras enunciadas, o Requerente efetuou um pagamento de IRS que se mostra indevido, pelo que, atenta a ilegalidade de que o mesmo enferma, se reconhece ao Requerente o direito ao pagamento dos juros indemnizatórios peticionados, contados à taxa legal sobre o montante indevidamente pago, desde o dia 27 de julho de 2021, a liquidar até ao momento do processamento da nota de crédito, conforme decorre do n.º 1 do artigo 43.º da LGT e do artigo 61.º do CPPT.

## V. DECISÃO

Nestes termos, o Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Anular o ato de liquidação de IRS impugnado, relativo ao ano de 2017, no valor de € 24.006,01;
- d) Julgar procedente o pedido de restituição de IRS, no valor de € 24.006,01 e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar ao Requerente juros indemnizatórios, à taxa legal, desde 27 de julho de 2021 e até à emissão da nota de crédito.

e) Condenar a Requerida no pagamento das custas processuais.

## **VI. VALOR DO PROCESSO**

Fixa-se o valor do processo em € 24.006,01 (vinte e quatro mil seis euros e um cêntimo), de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), artigo 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT e artigo 306.º do Código de Processo Civil (CPC).

## **VII. CUSTAS**

O valor das custas é fixado em € 1.530,00 (mil quinhentos e trinta euros) ao abrigo do artigo 22.º, n.º 4 do RJAT e da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), a cargo da Requerida, de acordo com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 do RJAT e 4.º, n.º 5 do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 07 de novembro de 2022

O Árbitro

Jesuíno Alcântara Martins