

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 247/2022-T**

**Tema: IRS - Tributação das mais-valias resultantes da alienação do direito ao quinhão hereditário constituído por bens imóveis.**

## **SUMÁRIO:**

As mais-valias resultantes da alienação do direito ao quinhão hereditário constituído por imóveis não se encontram abrangidas pela norma de incidência do artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do CIRS, por não integrar o conceito de alienação onerosa do direito real sobre bens imóveis, uma vez que não é transmitido um direito real sobre os bens da herança, mas “um direito abstratamente considerado e idealmente definido” de uma quota-parte na herança ilíquida e indivisa.

## **DECISÃO ARBITRAL**

O árbitro José de Campos Amorim, designado pelo Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), como árbitro singular, para formar o Tribunal Arbitral, constituído em 23 de junho de 2022, determina o seguinte:

### **I. RELATÓRIO**

1. A..., adiante designada por Requerente, com o número de identificação fiscal..., residente para efeitos fiscais em Espanha, em ..., ... Sevilha, solicitou, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a) e do artigo 10.º, n.º 1, alínea a) e n.º 2 todos do Regime Jurídico da

Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, a constituição do Tribunal Arbitral para apreciar a legalidade da liquidação do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares (“IRS”) n.º 2021... de 2020, no valor de € 38.304,15, referente a 2020, a qual foi precedida de uma reclamação graciosa, tacitamente indeferida pela Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “AT” ou “Requerida”), em que a Requerente pretendia que fosse declarada a ilegalidade do ato de liquidação de IRS supra identificado, por inexistência de norma de incidência objetiva de IRS, por discriminação dos não residentes e por incompatibilidade com o artigo 63.º do TFUE, relativamente à tributação de mais-valias decorrentes da alienação de imóvel, e, em consequência, pretende que seja o mesmo anulado, nos termos do artigo 2.º n.º 1 alínea a) do RJAT, por vício de violação de lei por erro nos pressupostos de direito e de facto, nos termos do artigo 99.º, alínea a) do CPPT, aplicável por força da do artigo 29.º, n.º 1, alínea a) do RJAT.

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT.

3. O Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou o presente signatário como árbitro singular do Tribunal Arbitral, o qual comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

4. As partes foram devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado 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.

5. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 23 de junho de 2022.

6. Por despacho arbitral de 14 de setembro de 2022, foi dispensada a realização da reunião arbitral a que alude o artigo 18.º do RJAT e facultada às partes a possibilidade de, querendo, apresentarem as suas alegações escritas no prazo simultâneo de 15 (quinze) dias, nos termos do artigo 120.º, n.º 1 do CPPT.

7. A Requerente apresentou as suas alegações em 4 de outubro de 2022, onde referiu que deve o “pedido de pronúncia arbitral ser declarado totalmente procedente e, em consequência ser ANULADA a liquidação de IRS n.º 2021... de 2020, no valor de € 38.304,15, com o fundamento de que tal liquidação incorre em vício de violação de lei, por erro nos pressupostos de direito e de facto, traduzido na inexistência de norma de incidência objetiva para tributação em sede de IRS do rendimento, resultante da alienação do direito ao quinhão em herança líquida e indivisa com imóveis e consequente violação do princípio da legalidade fiscal consagrado no artigo 103.º n.º 2 da CRP”; e, nestes termos, requer “o pagamento de juros indemnizatórios vencidos e vincendos, calculados à taxa máxima legal, pelo período de tempo em que se viu privada da quantia indevidamente paga, tudo com as legais consequências”.

8. No mesmo dia, em 4 de outubro de 2022, a Requerida apresentou as suas alegações, considerando dado por inteiramente reproduzida a fundamentação aduzida em sede de Resposta, sem contudo “prescindir do direito ao contraditório, caso as alegações que venham a ser apresentadas pela Requerente suscitem factos e/ou argumentos jurídicos suscetíveis de alterar o entendimento expendido em sede de Resposta”, tendo concluído que “deve o pedido de pronúncia arbitral improceder e a Requerida ser absolvida dos pedidos”.

## II. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente em razão da matéria para conhecer dos atos de liquidação de IRS e de decisão de reclamação graciosa deduzida contra o mesmo, em face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão regularmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e dos artigos 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

O processo não enferma de nulidades, tendo o pedido de pronuncia sido apresentado de forma tempestivo, nos termos do artigo 10.º, n.º 1 alínea a) do RJAT e do artigo 102.º, n.º 1 alínea d) do CPPT, não existindo quaisquer obstáculos à apreciação do mérito da causa, que cumpra conhecer.

### **III. QUESTÕES A DECIDIR**

São questões a apreciar no presente processo arbitral:

**i)** Aferir se o direito a um quinhão hereditário sobre os bens de uma herança indivisa constitui um direito de propriedade sobre esses mesmos bens ou um direito ideal a uma quota do património autónomo.

**ii)** A outra questão central a dirimir no presente processo consiste em saber se as mais-valias decorrentes da alíneação onerosa do direito ao quinhão hereditário sobre a herança constituída por imóveis podem ser incluídas no âmbito da incidência do artigo 10.º, n.º 1 alínea a) do CIRS.

### **IV. MATÉRIA DE FACTO**

#### **IV.1. Factos provados**

Analisada a prova produzida nos presentes autos, com relevo para a decisão da causa, consideram-se provados os seguintes factos:

a) A Requerente é uma pessoa residente para efeitos fiscais em Espanha, com o número de identificação fiscal ..., residente na..., ... Sevilha.

b) Em 14.08.2020, a Requerente alienou o direito ao quinhão hereditário que a sua mãe B... tinha direito na herança ilíquida e indivisa, aberta por óbito de C... e de D..., pelo valor de € 186.666,66 (cfr. Documento 4).

c) O direito ao quinhão hereditário respeita a uma herança ilíquida e indivisa referente a 3 prédios urbanos registados nas matrizes n.ºs ..., ... e ..., todas da freguesia União das Freguesias de ... e ... .

d) A alienação de quinhão hereditário é referente aos imóveis supra referidos, conforme comprova, a título de exemplo, a declaração de IMT n.º ...2023..., expressamente mencionada, na escritura de compra e venda (cfr. Documento 5).

e) No quinhão hereditário constam os imóveis urbanos inscritos na matriz predial urbana da União de freguesias de ... e ..., concelho de Cascais, sob os artigos ..., ... e ..., os quais foram declarados pela Requerente nos campos 4001, 4002 e 4003 do quadro 4 do anexo G que entregou juntamente com a declaração modelo 3 de IRS em 07-06-2021, relativamente ao ano de 2020.

f) A Requerente alienou uma quota-parte de 13/48 dos imóveis (27,08%), pelo montante global de € 186.666,67, conforme dados constantes da declaração de bens apresentada, por óbito da mãe da Requerente, onde é referida a quota de 13/48 dos imóveis.

g) Nos campos 4001, 4002 e 4003 do quadro 4 do anexo G da declaração modelo 3, a Requerente indicou como valores de aquisição dos imóveis, ocorrida em dezembro de 2015, por óbito da mãe da Requerente, os seguintes montantes: artigo ...: € 16.881,85; artigo ...: € 17.197,92; artigo ...: € 21.975,42, o que perfaz um valor global de aquisição de € 56.055,19.

h) Com base na declaração apresentada foi efetuada em 17-06-2017 a liquidação de IRS nº 2021 ... e apurado o montante de IRS a pagar de € 38.304,15.

i) A Requerente declarou no anexo G da Modelo 3 de IRS de 2020 a alienação do direito ao quinhão hereditário, na parte respeitante aos 3 imóveis, da qual resultou uma mais-valia fiscal no valor de € 127.745,32, e um imposto a pagar no valor de € 38.304,15 (cfr. Documentos 1 e 6), tendo o pagamento sido efetuado em 02.07.2021 (cfr. Documento 7).

j) Na quantificação da mais-valia fiscal, A AT considerou que a alienação do direito ao quinhão hereditário com imóveis é suscetível de gerar rendimentos enquadráveis na categoria G de IRS e, portanto, sujeita a tributação (artigo 10.º, n.º 1 alínea a) do CIRS), considerando o valor do resultado por inteiro €127.745,32 - nos termos do artigo 43.º n.º 1 do CIRS, e não a exclusão de tributação de 50%, previsto na alínea b) do n.º 2 do mesmo artigo, motivo pelo qual veio a emitir a liquidação de IRS, no valor de € 38.304,15 (€ 127.745,32 \* 28%), o que levou a Requerente a impugnar esta liquidação.

k) Em reação à liquidação, o contribuinte interpôs reclamação graciosa contra a liquidação, com registo no Serviço de Finanças de Lisboa 3 em 20-09-2021 sob o n.º ...2021... . Em 20.09.2021, a Requerente enviou por carta registada com aviso de receção RH...PT uma reclamação graciosa da liquidação de IRS supra identificada para o Serviço de Finanças de Lisboa, tendo sido rececionada pelo Serviço de Finanças de Lisboa em 21.09.2021, os quais lhe atribuíram o número de processo ...2021... .

l) O procedimento de reclamação acima identificado foi remetido para decisão da entidade competente, não tendo a Requerente recebido uma resposta da AT relativamente à referida reclamação graciosa no prazo de 4 meses a contar da data do registo da carta de envio da reclamação graciosa.

m) Na falta de resposta da AT à reclamação graciosa no prazo legalmente previsto de 4 meses, foi esta última considerada indeferida tacitamente em 20.01.2022.

n) Perante a ausência de decisão, o contribuinte veio, ao abrigo da figura do indeferimento tácito da reclamação graciosa, pela via arbitral, questionar a legalidade da liquidação de IRS n.º 2021... .

o) A Requerente apresentou um pedido de pronúncia arbitral junto do CAAD, aceite em 11-04-2022, solicitando que fosse colocada em causa a liquidação de IRS n.º 2021..., nos termos do artigo 10.º, n.º 1 alínea a) do RJAT e artigo 102.º, n.º 1 alínea d) do Código de Procedimento e Processo Tributário (“CPPT”).

p) Na sequência do pedido de pronúncia arbitral, a liquidação foi objeto de revogação parcial por despacho de 23/05/2022 da Subdiretora-Geral da área dos impostos sobre o rendimento, que decidiu revogar parcialmente o ato de liquidação de IRS n.º 2021..., relativa ao ano de 2020, com fundamento na discriminação dos contribuintes não residentes (aqui a

Requerente) face aos residentes na tributação das mais-valias imobiliárias, tendo fixado o valor do processo no montante de € 38.304,15.

q) Não obstante a revogação parcial do ato tributário, a Requerente manteve o pedido de pronúncia arbitral do Tribunal Arbitral, através de requerimento apresentado em 22 de junho de 2022, em que informou o CAAD que pretendia prosseguir com o processo n.º 247/2022-T, como fundamento na inexistência de norma de incidência objetiva de tributação em sede de IRS relativamente à alienação do direito ao quinhão hereditário constituído por imóveis e na consequente violação do princípio da legalidade fiscal consagrado no artigo 103.º, n.º 2 da CRP.

#### **IV.2. Fundamentação da fixação da matéria de facto e factos não provados**

O Tribunal Arbitral não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria de facto alegada pelas partes, tendo antes o dever de seleccionar a que interessa à decisão, admitindo a causa de pedir que suporta o pedido formulado pelo Requerente, e decidir se a considera provada ou não provada, conforme resulta do artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e do artigo 607.º, n.º 3 do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e), do RJAT.

Face às posições assumidas pelas partes nas respetivas peças processuais, o princípio da livre apreciação da falta de contestação especificada dos factos expressos nos artigos 110.º, n.º 7 e 115.º, n.º 1, ambos do CPPT, a prova documental e a cópia do processo administrativo junto aos autos, que foram objecto de exame e avaliação cuidada por este Tribunal Arbitral, consideraram-se provados e não provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

Não se consideraram provadas nem não provadas as alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

Estando fixados os factos sobre os quais é requerida a decisão e dado parecer estar em causa apenas matéria de direito, os documentos juntos pelo Requerente e pela Requerida são suficientes à emissão da decisão arbitral.

Com relevo para a decisão da causa, não existem outros factos que devam ser considerados provados ou não provados.

## **V. MATÉRIA DE DIREITO**

### **V.1. Sobre o conceito e a natureza jurídica do quinhão hereditário**

Importa analisar a natureza jurídica do quinhão hereditário para saber se traduz ou não num direito de propriedade sobre bens imóveis.

O Código Civil, sob a epígrafe “Espécie de sucessores”, define no art.º 2030.º o herdeiro como segue: “2. Diz-se herdeiro o que sucede na totalidade ou numa quota do património do falecido e legatário o que sucede em bens ou valores determinados.”

Refere o legislador que o herdeiro sucede no património do falecido e legatário enquanto sucessor universal. Na qualidade de sucessor universal, o que recebe é, sempre, uma universalidade, seja a totalidade do património do *de cuius*, seja uma quota do património do falecido (cfr. Telles, Inocência Galvão, “Direito das Sucessões”, Noções Fundamentais, 6ª Ed., Coimbra Editora, 1991, p. 189).

Os herdeiros sucedem no património considerado no seu todo. Sendo vários herdeiros, cada um sucede na quota-parte do património autónomo na sua universalidade. Por outras palavras, os herdeiros sucedem no património do *de cuius* na sua universalidade em função da sua quota-parte. Sendo o património do *de cuius* uno e indiviso, só é possível a um herdeiro transmitir a sua quota-parte universal enquanto permanecer tal indivisão. Tal sucede até à

partilha da herança. Como refere a Requerente no artigo 34 da Petição Inicial (“PI”), “a alienação do quinhão hereditário só é possível até à partilha da herança. Uma vez partilhada a herança (...) deixa de existir quinhão hereditário”. Com a partilha da herança, cada um dos herdeiros passa a ser considerado como o sucessor único dos bens que lhe vierem aquando da partilha a ser atribuídos (cfr. art.º 2119.º do Código Civil). De facto, só com a partilha é que o herdeiro se torna pleno titular dos direitos de propriedade e pode exercer os respetivos direitos, conforme resulta do previsto no artigo 2119 do Código Civil.

De acordo com Inocêncio Galvão Telles a este respeito (cfr. Telles, Inocência Galvão, “Direito das Sucessões”, Noções Fundamentais, 6ª Ed., Coimbra Editora, 1991, p. 187), a cada herdeiro releva uma parte do conjunto abstracto que é o património como “universitas”. Existindo uma pluralidade de herdeiros, divide-se o património em tantas partes quantos os herdeiros. Cada quota é proporcional ao número de herdeiros.

Como escreve R. Capelo de Sousa (Sousa, Rabindranath Capelo de, “Lições de Direito das Sucessões”, Vol. II, 2ª Ed., Coimbra Editora, 1997, p. 89 e segs), “(...) sendo vários os herdeiros e antes de se efectuar a partilha, cada um deles, embora não tenha um direito real sobre os bens em concreto da herança, nem sequer sobre uma quota-parte em cada um deles, detém todavia um direito de quinhão hereditário, ou seja, à respectiva quota-parte ideal da herança global em si mesma. Direitos estes de que tais herdeiros têm a propriedade (...)”

De acordo com o art.º 2124.º do Código Civil, o que o herdeiro transmite é o direito à herança, isto é, na expressão de R. Capelo de Sousa o “direito de quinhão hereditário”, que traduz uma quota-parte ideal da herança. Segundo este mesmo autor, “Pela alienação de quinhão hereditário indiviso transfere-se para o adquirente o direito de quinhão em causa, que abrange, v. g., direitos de gestão (art.º 2091.º do CC), direitos à recepção de rendimentos (art.º 2092.º do CC) e direitos de exigir a partilha e de composição da quota (art.º 2101.º do CC).(...)” (cfr. (Sousa, Rabindranath Capelo de, “Lições de Direito das Sucessões”, Vol. II, 2ª Ed., Coimbra Editora, 1997, p. 98).

A jurisprudência é bastante uniforme nesta matéria. A este respeito, veja-se, por exemplo, o Processo n.º 627/2017-T, em que é afirmado que “só é possível a um herdeiro transmitir a sua quota parte na universalidade - universalidade que é o património uno e indiviso do *de cuius*, conjunto abstracto - enquanto se permanecer em tal indivisão. Ou seja, a alienação do quinhão hereditário só é possível até à partilha da herança. Uma vez partilhada a herança (e sendo a partilha o acto pelo qual são adjudicados bens concretos da herança a cada herdeiro para preenchimento do respectivo quinhão) por definição deixa de existir quinhão hereditário. Desde logo porque, por efeito da partilha, os bens que tiverem vindo preencher o respectivo quinhão hereditário confundem-se, então, com o património pessoal do herdeiro”.

De acordo com o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (“STA”) de 15.06.2016, processo n.º 01863/13, citado pela Requerente no artigo 50 da PI, “constituindo a herança indivisa uma universalidade relativamente à qual não houve ainda partilha de bens (art. 2119º do CCivil), estamos em presença de um «património autónomo» partilhado, em regime de comunhão (e não em compropriedade), pelos co-herdeiros, os quais não detêm qualquer direito próprio sobre cada bem individualizado que compõe a herança indivisa, sendo apenas seus titulares em comunhão. Na expressão do acórdão do STJ, de 21/4/2009, proc. n.º 635/09, “(...) até à partilha, os herdeiros são titulares, tão somente, do direito “a uma fracção ideal do conjunto, não podendo exigir que essa fracção seja integrada por determinados bens ou por uma quota em cada um dos elementos a partilhar (...)”. Só depois da realização da partilha é que o herdeiro poderá ficar a ser proprietário ou comproprietário de determinado bem da herança.”.

Veja-se também o acórdão do STA de 25.11.2009, processo n.º 0975/09, que determina que “enquanto a herança se mantiver indivisa, cada herdeiro é titular de um direito a uma quota de uma massa de bens, que constitui um património autónomo e não um direito individual sobre cada um dos bens que a integram”. Ou ainda o acórdão do STA de 28.01.2015, proferido no âmbito do processo n.º 0450/14, que refere que “(...) Embora cada um dos herdeiros tenha desde a abertura da sucessão direito a uma parte ideal da herança, é apenas com a partilha que esse direito se concretiza tornando certos e determinados os bens

que couberem ao herdeiro. E só após a partilha é que o herdeiro se torna pleno titular dos direitos que por ela lhe couberem. E, ainda que a herança seja constituída por bens imóveis, só com a partilha passa a ser titular do direito de propriedade sobre eles e nessa qualidade a poder exercer os direitos correspondentes. (...)”

Tal como afirma a Requerente, “enquanto a herança se mantiver indivisa, cada herdeiro é titular de um direito a uma quota dos bens que constituiu um património autónomo e não um direito individual sobre cada um dos bens que a integram” (cfr. artigo 37 da PI). O STA aponta neste mesmo sentido ao declarar que, de acordo com o art. 2074.º do CC “cada um dos herdeiros, somente, é titular de um direito a uma quota-parte (ideal) de uma massa de bens, constituindo um património autónomo, e não de um direito, subjetivo, sobre cada um dos bens integrantes da mesma, já, por efeito da partilha, o herdeiro torna-se titular, em pleno, dos direitos que lhe couberem, sendo, se a herança integrar a propriedade de bens imóveis, a partir de então, que, conforme (na proporção) lhe forem atribuídos, passa a ser proprietário de cada um deles e, nessa qualidade, pode exercer os direitos correspondentes” (Cf. Acórdão do STA, processo 05/09.6BESNT, de 24-02-2021).

Por isso, sendo a Requerente apenas titular de um direito a uma quota ideal de uma herança que ainda não foi partilhada, só se torna proprietária dos bens ou direitos com a respetiva partilha. Não tendo sido celebrada escritura de partilha de bens, e enquanto a herança se mantiver indivisa, a Requerente fica como titular de um direito ideal a uma quota de um património autónomo e não de um direito individual sobre os bens desse património.

Resulta claro que não há, nem pode haver, uma transmissão onerosa ou gratuita de “bens concretos e determinados integrantes da herança enquanto esta permanecer indivisa” (cfr. CAAD, Processo nº 627/2017-T). Neste sentido, veja-se o acórdão do STJ de 30.01.2013, proferido no proc.º 1100/11.7TBABT, no qual se lê: “I – Tanto a Jurisprudência, como a mais balizada 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. II – A ratio de tal solução é muito

simples: é que, até à partilha, os coherdeiros 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. III- É pela partilha(...) 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”. (...)”

Em conclusão, considerando que “um quinhão hereditário não se traduz num direito de propriedade sobre bens determinados” (CAAD, Processo nº 627/2017-T), pela alienação de quinhão hereditário indiviso transfere-se para o adquirente o direito de quinhão em causa e não um direito de propriedade sobre um bem concreto e individualizado.

## **V.2. Sobre a transmissão do quinhão hereditário**

Determina o art.º 11.º, n.º 2 da LGT, aplicável ex vi art.º 29.º, n.º 1, al. a) do RJAT, que “Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei.”

Ora, aqui não é o caso. A norma do art.º 10.º, n.º 1. al a) do CIRS não suscita dúvidas de interpretação, pelo que não é de aplicar o disposto no art.º 11.º, n.º 3 da LGT. Presume-se, conforme determina o artigo 9.º n.º 3 do Código Civil, que “o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados”, na determinação do sentido e alcance da lei.

A transmissão do quinhão hereditário da herança quando integrada por bens imóveis, como é o caso, é distinta da alienação do direito de propriedade que o proprietário ou o comproprietário detêm sobre bens imóveis. A situação em causa não se enquadra no artº 10º, nº 1, alínea a) do CIRS, isto porque, no caso em apreço, não ocorreu uma transmissão onerosa de direitos reais sobre bens imóveis. Como refere, aliás, a Requerente nas suas Alegações, não se encontra identificado “o direito de propriedade sobre imóvel que se pretende transmitir”.

A Requerente, “enquanto titular de um direito a quinhão da herança líquida e indivisa, nunca teve, na parte que lhe cabia, o gozo “de modo pleno e exclusivo dos direitos de uso, fruição e disposição” dos bens da herança, isto é, não teve um direito de propriedade sobre os bens da herança, incluindo os imóveis em apreço (artigo 1305.º do CC). O que a Requerente detinha, por morte da sua mãe, era um direito a quinhão na herança líquida e indivisa, aberta por óbito de C... e de D..., mas tal direito não lhe conferia qualquer direito de propriedade sobre os bens da herança. Enquanto a herança se mantiver indivisa, cada herdeiro é titular de um direito a uma quota de uma massa de bens que constituiu um património autónomo e não um direito individual sobre cada um dos bens que a integram” (cfr. pontos 43 a 45 das Alegações da Requerente).

Resulta claro do artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do CIRS que a norma de incidência tributária incide sobre a “alienação onerosa de direitos reais sobre imóveis” e não sobre o direito ao quinhão hereditário, o que significa que a sua alienação em causa não está sujeita a tributação em sede de mais-valias no âmbito do IRS. Este entendimento é, aliás, acompanhado pela jurisprudência.

No caso em apreço, com a cessão de quinhão hereditário transmite-se o direito ao quinhão hereditário, isto é, “um direito abstractamente considerado e idealmente definido”, conforme decorre do acórdão do STJ de 09.02.2012 - Proc. 2752/07.8TBTVD.L1.S1. Só com a realização da partilha é que se pode estabelecer a titularidade do direito de propriedade sobre tais bens imóveis.

Conforme é referido pelo Requerente no artigo 36 da PI, no citado acórdão de 25-11-2009 do STA, no processo 0975/09, “a situação jurídica do herdeiro cedente (cessionário), não é igual à do proprietário, que dispõe do direito pleno sobre o bem que pretende alienar, pelo que não estamos perante a “alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis” a que se refere o citado artº 10º do CIRS. Por isso, “face à clareza da norma da incidência - artigo 10 do CIRS al a) em causa, não há também que fazer apelo ao critério económico que o artigo 11/3 da LGT consagra, já que a tal subsidiariedade só é de acorrer quando persistir dúvida sobre o sentido da norma de incidência a interpretar, o que, aqui, manifestamente, não ocorre”.

Ou seja, só no caso de se proceder a uma alienação onerosa de direitos reais sobre imóveis é que é possível a tributação em sede de mais-valias, o que não aconteceu no caso em apreço uma vez que a Requerente não é proprietária de um único bem do quinhão hereditário (móvel ou imóvel), não sendo então possível enquadrar esta situação no art. 10.º, n.º 1, al. a) do CIRS.

### **V.3. Enquadramento da alienação onerosa do direito ao quinhão hereditário na norma de incidência tributária da categoria G de IRS**

Importa aqui analisar se a cessão de quinhão hereditário integra o conceito de “alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis”, para efeitos do disposto no art. 10.º, n.º 1, al. a) do CIRS.

Afirma a AT que “a alienação de quotas em propriedade de bens imóveis é subsumível à previsão contida na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRS e que as suas regras são aplicáveis às situações de comunhão, como sucede com os quinhões hereditários, e, bem assim, é também comumente aceite a retroatividade da partilha, não se vislumbrando, assim, qual o fundamento para não se considerar as alienações de quinhões hereditários contendo imóveis como abrangidas por aquela previsão legal” (cf. articulado 15.º da Resposta).

Considera a AT, no ponto 27.º da sua resposta, que “como resulta do n.º 3 do artigo 11.º da LGT, na determinação do sentido da norma, in casu, a alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRS, o intérprete deve ter presente a substância económica dos factos tributários” e que “se da sua transmissão resulta uma mais-valia, a configuração económica desta não será diferente pelo facto de o imóvel ser transacionado isoladamente ou inserido num quinhão de herança” (ponto 29 da Resposta da AT). O que significa, para a AT, que “não colhe a posição defendida pela Requerente, sendo evidente que a alienação do direito ao quinhão hereditário constituído também por bens imóveis cabe no âmbito da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRS” (ponto 31.º da resposta).

Pelo contrário, a Requerente sustenta que a transmissão não está abrangida pela norma de incidência da al. a) do n.º 1 do art. 10º do CIRS por se tratar da alienação do direito ao quinhão hereditário constituído por bens imóveis, nem por qualquer outra norma de incidência tributária, e além disso, ainda que não fosse assim, a liquidação é parcialmente ilegal porquanto desconsiderou a aplicação do regime de exclusão de tributação de 50% da mais-valia, previsto na al. b) do n.º 2 do art. 43º do CIRS, a um contribuinte residente na União Europeia, em concreto, em Espanha.

Relativamente ao sentido da norma de incidência, não há que fazer apelo aqui ao critério da configuração económica para o enquadramento do facto tributário na norma do artigo 10.º, n.º 1 alínea a) do CIRS (art. 11º, n.º 3 da LGT). Da análise do elemento literal do artigo 10.º, n.º 1 alínea a) do CIRS, não se inclui no seu âmbito de previsão a alienação onerosa de quinhão hereditário sobre herança constituída por imóveis, isto porque, no caso em apreço, não ocorreu uma transmissão de bens imóveis. Tal como já foi referido, a Requerente, enquanto titular de um direito a quinhão da herança líquida e indivisa, nunca teve o gozo “de modo pleno e exclusivo dos direitos de uso, fruição e disposição” dos bens da herança, isto é, não teve um direito de propriedade sobre os bens da herança (...). (cfr. ponto 43 das Alegações da Requerente). Na verdade, o que a Requerente detinha era “um direito a quinhoar na herança líquida e indivisa, aberta por óbito de C... e de D..., mas tal direito não lhe conferia

qualquer direito de propriedade sobre os bens da herança” (cfr. ponto 44 das Alegações da Requerente).

Ao contrário do afirmado pela AT, o artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do CIRS não abrange as mais-valias decorrentes da alienação onerosa de quinhão hereditário com imóveis. Conforme afirma a Requerente no ponto 34 das suas Alegações, “toda a norma pode e deve ser objeto de interpretação, com respeito pelas balizas impostas pelo artigo 9.º do CC”, não devendo o intérprete proceder a uma “interpretação que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal (artigo 9.º n.º 2 do CC)” (cfr. ponto 35 das Alegações da Requerente), sob pena de estar a violar o princípio da legalidade.

Uma vez que a norma de incidência tributária incide sobre a alienação onerosa de direitos reais sobre imóveis (artigo 10.º, n.º 1 alínea a) CIRS) e não sobre o direito ao quinhão hereditário, não sendo o direito real ao quinhão hereditário qualificado de direito real, a alienação desse direito não está sujeita à tributação em sede de mais-valias em IRS.

O artigo 10.º, n.º 1 alínea a) do CIRS deve ser objeto de interpretação de acordo com o artigo 9.º do CC e o artigo 8.º n.º 1 da LGT que obsta a que sejam objeto de tributação factos que não estão expressamente previstos na norma de incidência (artigo 8.º, n.º 1 da LGT).

Por conseguinte, não existindo no CIRS, nem em qualquer outro diploma legal, uma norma de incidência que sujeite a IRS as mais-valias decorrentes da alienação onerosa de quinhão hereditário sobre uma herança líquida e indivisa com imóveis, não pode a AT interpretar a norma de incidência do artigo 10.º, n.º 1 alínea a) do CIRS no sentido de abranger as mais-valias decorrentes da alienação onerosa do direito a quinhão uma herança líquida e indivisa, ainda que esta contenha imóveis.

Como foi aliás anteriormente referido, o direito de que os herdeiros são titulares é um direito a uma parte ideal sobre o conjunto da herança no seu todo e não sobre este ou aquele bem integrado no acervo hereditário. Assim, quando é transmitido o direito ao quinhão

hereditário o que se transmite é, como se refere no Ac. do STJ de 09.02.2012 - Proc. 2752/07.8TBTVD.L1.S1, “um direito abstractamente considerado e idealmente definido, como expressão patrimonial ainda incerta e cujas demarcação e abrangência também se patenteiam inseguras”.

Ora, não pode afirmar-se que ao ceder o quinhão hereditário a Requerente realizou uma «alienação onerosa de direitos reais sobre imóveis» porque o único direito transmitido foi o direito ao quinhão hereditário e não o direito real sobre bens imóveis.

A Requerente, no artigo 19 da PI, não se conforma com a liquidação de IRS objeto do pedido de pronúncia arbitral por considerar que “a alienação do direito ao quinhão hereditário não é suscetível de gerar rendimentos enquadráveis na categoria G de IRS, não estando, portanto, sujeita a tributação nos termos artigo 10.º n.º 1 alínea a) do CIRS, o que determina a sua ilegalidade com fundamento em inexistência de norma de incidência objetiva em sede de IRS”.

E, “mesmo que assim não se entenda, (...) sempre se imporia considerar ilegal a liquidação que ora se impugna, por se desconsiderar a aplicação do regime de exclusão de tributação de 50% da mais-valia, previsto no artigo 43.º n.º 2 alínea b) do CIRS a um contribuinte residente na União Europeia (Espanha), o que constitui uma discriminação injustificada e contrária ao Direito da União Europeia, dos residentes noutros Estados-Membros face aos residentes em território nacional, violadora do princípio da livre circulação de capitais entre Estados-Membros, consagrado no artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (“TFUE”)”. (cfr. artigo 20 da PI).

Reitera a Requerente, no ponto 55 das suas Alegações, que “a mais-valia resultante da alienação do direito ao quinhão hereditário sobre herança líquida e indivisa com imóveis não estava abrangida pela norma de incidência do artigo 10º nº 1 alínea a) do CIRS, nem por outra qualquer norma de incidência tributária, pelo que a liquidação objeto do presente pedido de

pronúncia deve ser totalmente anulada, com fundamento na violação do princípio da legalidade fiscal consagrado no artigo 103.º n.º 2 da CRP e no artigo 8.º n.º 1 da LGT”.

A Requerente cede efetivamente a título oneroso o quinhão hereditário a que tem direito na herança líquida e indivisa, aberta por óbito da mãe da Requerente, como se pode comprovar pela escritura de cessão em que se descreve “uma transmissão onerosa de quinhão hereditário sobre herança líquida e indivisa, isto é, uma alienação onerosa de um direito que integrava a esfera jurídica da mãe da Requerente e que, desde a sua morte, passou a integrar a esfera jurídica da Requerente” (cfr. ponto 12 das Alegações da Requerente).

Contudo, não existe no CIRS “uma norma de incidência que expressamente sujeite a IRS as mais-valias decorrentes da alienação onerosa de quinhão hereditário sobre uma herança líquida e indivisa com imóveis”, conforme relata a Requerente no ponto 18 das suas Alegações, mas “uma norma de incidência tributária para as mais-valias obtidas em resultado da transmissão onerosa de um direito real sobre bem imóvel”, prevista no artigo 10.º, n.º 1 alínea a) do CIRS.

Para a Requerente é clara que as mais-valias decorrentes da alienação onerosa de quinhão hereditário sobre uma herança líquida e indivisa com imóveis não se enquadram no artigo 10.º, n.º 1 alínea a) do CIRS, por entender objetivamente que “nada na letra e na interpretação do artigo 10.º, n.º 1 alínea a) do CIRS, que sujeita a IRS as mais-valias resultantes da alienação onerosa de um direito real sobre bens imóveis, permite sustentar o entendimento da AT, no sentido de que esta norma igualmente abrange a alienação onerosa do direito a quinhão – que não é um direito real - uma herança líquida e indivisa, ainda que esta inclua imóveis” (cfr. ponto 26 das Alegações da Requerente).

Pois, não é possível equiparar o direito a um quinhão hereditário a um direito real efetivo sobre bens imóveis. Não se pode “equiparar uma situação de compropriedade (onde existe um direito real) à situação de uma herança líquida e indivisa /quinhão hereditário (onde não existe um direito real), para efeitos de incluir no âmbito de incidência do artigo 10.º n.º 1

alínea a) do CIRS as mais valias decorrentes da alienação onerosa de quinhão hereditário de herança líquida e indivisa com imóveis (cfr. articulado 15.º da Resposta)” (cfr. 28 das Alegações da Requerente). O artigo 10.º, n.º 1 alínea a) do CIRS abrange situações de propriedade e compropriedade, como direito real, e não situações de alienação onerosa de direito a quinhoar. São situações distintas em que na primeira existe um direito real de propriedade sobre determinados bens imóveis e na segunda um direito, que não é real, a quinhoar uma herança líquida e indivisa, ainda que constituída por bens imóveis.

Tratando-se da alienação de quinhão hereditário, isto é, da transmissão de um direito que integrava a esfera jurídica da mãe da Requerente e que, com a sua morte, passou a integrar a esfera jurídica da Requerente (cfr. artigo 26 da PI), “foi esse quinhão hereditário que foi objeto de transmissão no caso em apreço, conforme referido expressamente na escritura de cessão (cfr. artigo 27 da PI). No caso em apreço, não ocorre uma transmissão de bens imóveis, conforme resulta da escritura de cessão, mas a transmissão de um direito que integrava a esfera jurídica da mãe da Requerente, que passou depois a integrar a esfera jurídica da Requerente.

Não sendo o quinhão hereditário um direito de propriedade sobre bens determinados, “a Requerente, enquanto titular de um direito a quinhão da herança, nunca teve, na parte que lhe cabia, o gozo “de modo pleno e exclusivo dos direitos de uso, fruição e disposição” dos bens da herança, conforme determina o artigo 1305.º do Código Civil (“CC”), isto é, não teve um direito de propriedade sobre os bens da herança, incluindo os imóveis em apreço” (cf. artigos 30 e 31 da PI). Ao Requerente foi atribuído “um direito a quinhoar na herança líquida e indivisa, aberta por óbito de C... e de D..., mas tal direito não lhe conferia qualquer direito de propriedade sobre os bens da herança” (cf. artigo 32 da PI).

Por isso, não tendo ocorrido uma alienação de bens imóveis, uma vez que a Requerente não detém a propriedade de bens imóveis, mas apenas um direito ao quinhão hereditário desses bens imóveis, não estamos perante uma alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis a que se refere o artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do CIRS. Tal como é referido

no **acórdão do STA de 28.01.2015, processo n.º 0450/14**, “os ganhos resultantes da alienação de quinhão hereditário constituído também por imóveis não estão abrangidos pela incidência do art. 10º n.º 1 al. a) do CIRS, conforme o Supremo Tribunal Administrativo já fixou jurisprudência no aresto proferido em 25/11/2009, no processo n.º 0975/09”.

Por conseguinte, tal como resulta do pedido formulado no artigo 49 da PI “a liquidação objeto do presente pedido de pronúncia deverá ser anulada, com fundamento na violação do princípio da legalidade fiscal consagrado no artigo 103.º n.º 2 da Constituição da República Portuguesa (“CRP”) e no artigo 8.º n.º 1 da LGT”.

Não estando a mais-valia resultante da alienação do direito ao quinhão hereditário sobre herança líquida e indivisa constituída com imóveis abrangida pela norma de incidência do artigo 10º, n.º 1 alínea a) do CIRS nem por qualquer outra norma de incidência tributária, deve a liquidação objeto do pedido de pronúncia ser anulada, por violar o princípio da legalidade fiscal, consagrado no artigo 8.º n.º 1 da LGT e no artigo 103.º, n.º 2 da CRP.

#### **V.4. Sujeição do excesso de quinhão hereditário a IMT**

Conforme afirma a AT, o artigo 2.º n.º 5, alínea c) do Código de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas (“CIMT”) contem uma previsão legal que sujeita a IMT a “alienação da herança ou quinhão hereditário” nos casos em que façam parte bens imóveis.

De facto, “o excesso da quota-parte que ao adquirente pertencer, nos bens imóveis, em acto de divisão ou partilhas, bem como a alienação da herança ou quinhão hereditário” está efetivamente sujeito à tributação em sede de IMT, de acordo com art. 2.º n.º 5 alínea c) do CIMT.

Prevê-se efetivamente a sujeição a IMT no caso de “alienação da herança ou quinhão hereditário” da qual façam parte bens imóveis.

Este excesso de quinhão hereditário consubstancia uma realidade equiparada à transmissão, a título oneroso, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis, que está sujeito à tributação em sede de IMT.

Confirma-se o entendimento da AT, no ponto 18.º da sua Resposta, que “a alienação de quinhões hereditários quando nestes se compreendam bens imóveis surge expressamente prevista como sujeita a IMT na parte final da alínea c) do n.º 5 do artigo 2.º do CIMT”, e que, estando a alienação dos quinhões hereditários sujeita a IMT, é “o valor relevante para efeitos de liquidação deste tributo que será considerado para efeitos de determinação de valor aquisitivo em sede de IRS” (ponto 19 da Resposta da AT).

Contudo, importa referir que esta norma de incidência é referente a IMT e não releva para efeitos de tributação das mais-valias resultantes da alienação de quinhão hereditário sobre herança líquida e indivisa constituída por imóveis, não podendo esta norma de incidência em sede de IMT ser extrapolada para efeitos da sua aplicação em matéria de IRS.

Sendo a norma de incidência referente a IMT, em nada releva para efeitos de tributação da mais-valia resultante da alienação de quinhão hereditário sobre herança líquida e indivisa constituída por imóveis.

## **V.5. Tributação dos não residentes**

A questão consiste aqui em saber se o artigo 43.º n.º 2 alínea b) do CIRS é aplicável somente aos residentes ou se os não residentes da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu podem ser equiparados aos residentes para efeitos de aplicação do regime de tributação das mais-valias imobiliárias.

As mais-valias obtidas por residentes e não residentes resultantes da transmissão onerosa de direitos reais sobre bens imóveis situados em território português, quando não constituam rendimentos empresariais e profissionais, são tributados, em sede de IRS, no

âmbito da categoria G, nos termos dos artigos 9.º, n.º 1, alínea a) e 10.º, n.º 1, alínea a) do CIRS.

As mais-valias obtidas por residentes estão sujeitas a englobamento e tributadas às taxas progressivas constantes do artigo 68.º n.º 1 do CIRS, sendo considerado apenas 50% do seu valor em sede de IRS, nos termos do artigo 43.º, n.º 2, alínea b) do CIRS. Ao passo que as mais-valias obtidas por não residentes estão sujeitas à taxa especial de 28%, nos termos do artigo 72.º, n.º 1, alínea a) do CIRS. Porém, se o contribuinte for residente noutro Estado-Membro da União Europeia, como é o caso da Requerente, tem a possibilidade de optar pelas taxas progressivas do artigo 68.º do CIRS, de acordo com o artigo 72.º, n.ºs 14 e 15 do CIRS.

Ora, de acordo com o referido pela Requerente no artigo 55 da PI, “na quantificação da mais-valia tributária, a AT considerou o valor do resultado por inteiro - € 127.745,32 - nos termos do artigo 43.º n.º 1 do CIRS, desconsiderando o regime de exclusão de tributação de 50%, previsto na alínea b) do n.º 2 do mesmo artigo, motivo pelo qual emitiu à Requerente, a liquidação de IRS, no valor de € 38.304,15”.

Acresce ainda a Requerente, no artigo 56 da PI, que na qualidade de residente fiscal em Espanha e de não residente fiscal em Portugal, deve ser aplicado o regime de exclusão de 50%, previsto na alínea b) do n.º 2 do artigo 43.º do CIRS, relativamente às mais-valias auferidas em território português, considerando que a liquidação é parcialmente ilegal por violação do princípio da não discriminação entre cidadãos europeus consagrado no artigo 63.º do TFUE.

Aliás, tal como é referido no despacho de revogação, não deve ser mantida a discriminação entre residentes em território português, que estão sujeitos a englobamento obrigatório e às taxas progressivas do n.º 1 do artigo 68.º do CIRS em 50% do valor da mais-valia, por força do disposto na alínea b) do n.º 2 do 43.º do CIRS, e os não residentes em território português, tributados na sua totalidade, à taxa autónoma de 28%, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 72.º do CIRS, sem prejuízo de os residentes noutro

Estado-Membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu (com intercâmbio de informação em matéria fiscal) poderem optar pelo englobamento dos rendimentos, nas mesmas condições que os residentes.

Esta proibição de discriminação, consagrada no artigo 63.º do TFUE, foi confirmada em vários acórdãos do TJUE, como o acórdão Hollmann, de 11.10.2007, processo n.º C-443/06, em que o TJUE considerou o regime do artigo 72.º, n.º 1, alínea a) do CIRS (na redação anterior à Lei n.º 67-A/2007, de 31 de dezembro) incompatível com a norma que assegura a liberdade de movimentos de capitais consagrada no artigo 63.º do TFUE, na medida em que tributava as mais-valias obtidas por não residentes a uma taxa fixa de 28%, enquanto os residentes estavam sujeitos às taxas progressivas.

O TJUE reiterou no processo n.º C-388/19 (MK), acórdão do TJUE, de 18.03.2021, o entendimento proferido no acórdão Hollmann ao declarar que ao sujeitar os não residentes a uma tributação das mesmas mais-valias sobre a totalidade do seu valor, à taxa autónoma de 28 %, cria uma carga fiscal superior àquela que é aplicada aos residentes em que são tributados em apenas 50 % do seu valor.

Consciente da necessidade de afastar esta discriminação identificada pelo TJUE relativamente à aplicação do artigo 43.º n.º 2 alínea b) do CIRS, o legislador português foi obrigado a introduzir um regime opcional no artigo 72.º, n.ºs 14 e 15 do CIRS, com vista a equiparar os não residentes aos residentes e acabar com o tratamento diferenciado.

Contudo, sobre esta questão, a Requerente entende que “a introdução do regime opcional constante do atual artigo 72.º n.ºs 14 e 15 do CIRS que permite aos residentes noutros países da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu optar pela tributação das mais-valias imobiliárias às taxas gerais progressivas do artigo 68.º n.º 1 do CIRS, não afasta a discriminação ainda em vigor no CIRS quanto a esta matéria” (cfr. artigo 61 da PI).

De facto, este regime opcional, apesar de compatível com o direito da União não afasta por completo a discriminação, conforme aliás afirma o acórdão do TJUE, de 08.06.2016, processo C-479/14 (Hünnebeck) ao determinar que “A existência de uma opção que permitisse eventualmente tornar uma situação compatível com o direito da União não tem por efeito sanar, por si só, o carácter ilegal de um sistema, como o que está em causa, que continua a comportar um mecanismo de tributação não compatível com este direito. Importa acrescentar que tal ocorre por maioria de razão no caso de, como no processo em apreço, o mecanismo incompatível com o direito de a União ser aquele que é automaticamente aplicado na falta de escolha efetuada pelo contribuinte (...)" (cfr. artigo 65 da PI). Considera ainda o TJUE, no acórdão de 18- 03-2021, processo n.º C-388/19 (MK), que o atual regime optativo de tributação das mais-valias imobiliárias auferidas por não residentes não elimina o carácter discriminatório entre residentes e não residentes.

No acórdão de uniformização de jurisprudência proferido pelo pleno da seção do contencioso tributário do STA, de 09.12.2020, Rel. FRANCISCO ROTHES, processo n.º 075/20.6BALS, citado pela Requerente no artigo 72 da PI, o STA veio afirmar que este “regime específico de opção, não só constitui um ónus suplementar comparativamente aos residentes, como não afastou a referida discriminação negativa. Como bem concluiu a decisão recorrida, «o regime de equiparação actualmente previsto no artigo 72.º do Código do IRS não afasta o carácter discriminatório do artigo 43.º, n.º 2 do Código do IRS, não podendo o contribuinte achar-se na circunstância de ter que optar por dois regimes, um legal e outro ilegal.”. Pelo que é de concluir que o regime opcional constante do artigo 72.º n.ºs 14 e 15 do CIRS não elimina de facto a discriminação negativa resultante do artigo 43.º n.º 2 alínea b) do CIRS para os não residentes.

O sumário do acórdão de uniformização de jurisprudência veio até dizer que: “III - A norma do n.º 2 do art. 43.º do CIRS, na redacção aplicável, na medida em que prevê uma limitação da tributação a 50% das mais-valias realizadas apenas para os residentes em Portugal, não extensiva aos não residentes, constitui uma restrição aos movimentos de capitais, proibida pelo art. 63.º do TFUE, ao qual o Estado português se obrigou. IV - Essa

incompatibilidade da norma com o Direito Europeu não pode ter-se como sanada pelo regime opcional introduzido no art. 72.º do CIRS pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro, aliás, previsto apenas para os residentes noutra Estado-membro da União Europeia ou na EEE e não para os residentes em Países terceiros.” (cf. artigo 73 da PI). Este regime opcional acaba por constituir uma restrição ao princípio da liberdade de movimentos de capitais, incompatível com o artigo 63.º do TJUE.

Assim sendo, tal como é requerido pela Requerente nos artigos 78 e 79 da PI, a liquidação de IRS na parte referente à tributação das mais-valias em mais de 50% do seu valor é ilegal por descon sideração da aplicação do regime de exclusão de tributação de 50% da mais-valia, previsto na al. b), do n.º 2 do art. 43º do CIRS, a um contribuinte residente na União Europeia.

Uma vez que a mais-valia resultante da alienação do direito ao quinhão hereditário constituído por imóveis não está abrangida pela norma de incidência do artigo 10º, nº 1, alínea a) do CIRS, e que não é de aplicar o regime de exclusão de tributação de 50% da mais-valia, previsto na al. b), do nº 2 do art. 43º do CIRS aos não residentes, por não ser aplicável aqui a questão da discriminação entre residentes e não residentes, a liquidação de IRS de 2020 deve ser anulada.

## **V.6. Do direito ao reembolso do imposto indevidamente pago e a juros indemnizatórios**

Tendo-se concluído pela ilegalidade do ato de liquidação de IRS de 2020, cumpre ainda precisar a extensão do efeito da decisão anulatória. Considerando a natureza essencialmente anulatória do contencioso arbitral tributário, ao Tribunal Arbitral compete decidir pela existência do direito a indemnização por prestação indevida e do direito à restituição do imposto indevidamente pago, cabendo à AT retirar as consequências da decisão anulatória, no respeito pelo disposto no art.º 24.º do RJAT.

Da ilegalidade do ato de liquidação de IRS, resulta para a AT a obrigação de restabelecer a situação que existiria se o ato tributário não tivesse sido praticado. De acordo com o disposto na alínea *b*) do n.º1 do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a AT, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo, cabendo-lhe “restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito”, o que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT, aplicável por força do disposto na alínea *a*) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

Para além do reembolso do imposto indevidamente pago, estabelece o artigo 43.º, n.º 1, da LGT que “São 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”.

Para a reconstituição da situação jurídica em resultado da anulação do ato tributário, impõe-se o reembolso do imposto indevidamente pago e o pagamento de juros indemnizatórios, calculados sobre a quantia que o Requerente pagou indevidamente, à taxa dos juros legais, nos termos do artigo 24.º, n.º 5 do RJAT, dos artigos 43.º, n.ºs 1 e 4 da LGT, 61.º, n.º 5 do CPPT e 100.º da LGT.

Este reembolso do imposto indevidamente pago e o pagamento de juros indemnizatórios foi aliás determinado pela Senhora Subdiretora-Geral para a área da Gestão Tributária-IR, por despacho de 23/05/2022, que anulou parcialmente a liquidação de IRS nº 2021..., relativa ao ano de 2020, e que decretou que devia ser atendido o pedido da Requerente no que toca à atribuição de juros indemnizatórios, nos termos correspondentes à anulação parcial.

Não podia a AT desconhecer que a mais-valia resultante da alienação do direito ao quinhão hereditário não estava abrangida pelo artigo 10º, nº 1, alínea a) do CIRS, nem por

outra qualquer norma de incidência tributária e, em consequência, não podia ser tributada, razão pela qual a AT concluiu, no seu despacho revogatório, que “se mostra verificado o preenchimento do requisito que exige a existência de um erro na liquidação imputável aos serviços, por terem liquidado imposto tendo em conta a totalidade da mais-valia (e não 50% daquela) auferida pela ora requerente. Termos em que releva a pretensão da contribuinte no tocante à atribuição (parcial) de juros indemnizatórios”.

Perante tal erro de direito imputável aos serviços, tendo a Requerente procedido, em 02.07.2021, ao pagamento indevido do imposto no valor de € 38.304,15 81 (cfr. Documento 7), justifica-se o ressarcimento da Requerente, pelo facto de a AT, conhecendo o direito e os factos, “pugnou pela manutenção do ato ilegal na ordem jurídica”, conforme descreve a Requerente no artigo 86 da PI.

Assim sendo, deve ser dado provimento à pretensão da Requerente quanto ao reembolso do imposto indevidamente pago e o pagamento de juros indemnizatórios, a calcular, nos termos do artigo 43.º n.º 1 da LGT, desde a data do pagamento do imposto em excesso em 02.07.2021, até ao efetivo e integral reembolso por parte da AT, à taxa de 4% ao ano, nos termos do artigo 35.º, n.º 10, do artigo 43.º, n.º 4 da LGT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/03, de 8 de Abril.

## **VI. DECISÃO**

Nestes termos, acorda este Tribunal Arbitral em:

- a) Anular totalmente a liquidação de IRS n.º 2021..., de 2020, no valor de €38.304,15;
- b) Condenar a Requerida a restituir ao Requerente o montante de imposto indevidamente pago, acrescido do pagamento de juros indemnizatórios;
- c) Condenar a Requerida nas custas do processo arbitral.

## **VII. VALOR DO PROCESSO**

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, do CPC, 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 38.304,15.

## **VIII. CUSTAS**

Nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, as custas são no valor de € 1.836,00, a cargo da Requerida, conforme ao disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem.

Lisboa, 23 de dezembro de 2022.

O Árbitro,

José de Campos Amorim