

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1370/2024-T

Tema: IRS – Mais-valias – Alienação de bens compreendidos em herança indivisa por contrato de compra e venda – Art. 10º, nº 1, alínea a) do CIRS

SUMÁRIO:

1. Antes da partilha, o herdeiro apenas é titular de uma quota ideal de uma universalidade, que é a herança, e não titular de quota em bens determinados.
2. Apenas com a partilha cada herdeiro torna-se proprietário de bens concretos, ainda que com efeitos retroactivos à data da abertura da sucessão (artigo 2119.º Código Civil).
3. O artigo 2091.º do Código Civil permite, no entanto, que, havendo unanimidade entre os herdeiros, se possa proceder à venda de bens concretos da herança, antes da partilha. A autonomização de um concreto bem para venda equivale a uma partilha parcial, em que cada herdeiro recebe uma quota nesse imóvel correspondente ao seu quinhão.
4. Declarando todos os herdeiros, na escritura pública, que vendem um concreto imóvel da herança tem de entender-se, nos termos do artigo 236.º do Código Civil que estão a vender esse imóvel, e não as respectivas quotas hereditárias.
5. A venda dos respectivos quinhões hereditários por todos os herdeiros corresponderia à venda da herança enquanto património autónomo, e não à venda de bens concretos e determinados.

DECISÃO ARBITRAL

REQUERENTE: A...

REQUERIDA: AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA

I - RELATÓRIO

A. AS PARTES. CONSTITUIÇÃO DO TRIBUNAL. TRAMITAÇÃO DO PROCESSO.

1. No dia 18 de Dezembro de 2024, A..., com o NIF nº ..., morador na Rua ..., nº..., ...-... Lisboa, (doravante, abreviadamente, designado por Requerente), apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2º e 10º do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redacção introduzida pelo artigo 228º da Lei nº 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente, designado RJAT), visando a apreciação da legalidade do acto tributário de liquidação de IRS, relativo ao ano de 2023, praticado pela Autoridade Tributária (doravante, designada, abreviadamente, por Requerida), formalizado pela liquidação nº 2024... (a liquidação em apreço é a liquidação nº 2024...). de que resultou o montante a pagar de 49.083,93 euros, a sua anulação e a anulação da liquidação de juros.
2. No dia 19/12/2024, o pedido de constituição do tribunal arbitral, apresentado em 18/12/2024, foi aceite e automaticamente comunicado à AT.

3. O Requerente apresentou a petição inicial assinada e com a indicação do valor da utilidade económica do processo, juntando procuração, comprovativo do pagamento da taxa de arbitragem e seis documentos.
4. Em 15/01/2025, a Requerida comunicou a designação de juristas para a representar.
5. O Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do nº 2 do artigo 6º e da alínea a) do nº 1 do artigo 11º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou o signatário como árbitro do tribunal arbitral singular, em 06/02/2025, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.
6. Em 06/02/2025, as Partes foram notificadas dessa designação não tendo manifestado vontade de recusar.
7. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do nº 1 do artigo 11º do RJAT, o Tribunal Arbitral singular foi constituído em 25/02/2025.
8. Em 26/02/2025, o Tribunal Arbitral proferiu o despacho a que se refere o art. 17º do RJAT, o qual foi notificado em 27/02/2025
9. No dia 28/03/2025, a Requerida apresentou a sua Resposta defendendo-se por impugnação.
- 10..Em 04/04/2025, o Tribunal Arbitral proferiu um despacho dispensando a realização da reunião a que alude o art. 18º do RJAT e marcou um prazo de dez dias para alegações facultativas e simultâneas, que não foram apresentadas nem pelo Requerente, nem pela Requerida.
11. Em 04/04/2025, a Requerida requereu a junção aos autos de uma decisão arbitral, o que foi comunicado ao Requerente nesta data.

12 Em 14/04/2025, o Tribunal Arbitral mandou notificar a Requerida para, no prazo de dez dias, juntar aos autos o processo administrativo, o que esta fez em 15/04/2025.

B. PRETENSÃO DA REQUERENTE E SEUS FUNDAMENTOS

Para fundamentar a sua pretensão, alega o Requerente, em síntese, e no que concerne à decisão da causa, o seguinte:

- A presente impugnação visa contestar a legalidade do ato de liquidação de IRS do ano fiscal de 2023, que resultou da declaração de rendimento modelo 3
- A presente impugnação dá agora entrada, após o termo do prazo de pagamento voluntário que ocorreu dia 18/9/2024, nos termos e para os efeitos da alínea a) do n.º 1 do art. 102.º do CPPT
- O Requerente é, juntamente com mais 7 irmãos e 2 irmãs, um dos 10 herdeiros da herança de B... e de C..., conforme resulta da escritura de habilitação de herdeiros datada de 17/11/1986, relativa ao falecimento do seu Pai em 20/03/1986,
- Em 26/10/2002, faleceu a sua Mãe, conforme resulta da escritura de habilitação de herdeiros datada de 12/03/2003.
- Por força destas heranças foi-lhe atribuído uma quota, ou quinhão hereditário, do prédio rústico, composto de terra a cultura, pastagem, pinhal, eucalipto e mato, sito no Lugar ..., limites do lugar ..., da união das freguesias de gondomar (...), ... e ..., concelho de gondomar, inscrito na respetiva matriz rústica sob o artigo ..., descrito na conservatória do registo predial de Gondomar sob o número ... (...) –..., prédio registado definitivamente em comum e sem determinação de parte ou direito, conforme resulta da escritura de compra e venda, outorgada em 5 de dezembro de 2023, no cartório da Dr.ªD..., notária na cidade do Porto, na..., ..., exarada a folhas 83 a 94 verso do livro 8 C,

- Por outras palavras, por força destas heranças adquiriu o direito à aquisição por via sucessória de parte do imóvel, ou seja um direito a uma quota ou quinhão hereditário, mas nunca chegou a ser proprietário/titular de direito real sobre o imóvel.
- Nunca existiu partilha da herança.
- Esta quota ou quinhão hereditário equivale assim idealmente a uma décima parte do terreno supra melhor identificado, o qual foi vendido pelo valor de 4.100.000,00 euros, conforme referido na citada escritura de compra e venda cabendo ao requerente o valor equivalente a um décimo do total, num total de 410.000,00 euros.
- A quota ou quinhão hereditário foram adquiridos em 2 momentos, ora pela herança de seu Pai datada de 20/03/1986, antes de 1989 e, num segundo momento por herança de sua Mãe datada de 26/10/2002,
- Assim, o valor declarado na declaração de IRS para efeitos de mais valia foi de metade, ou seja: 205.000,00 euros, equivalente a metade do total recebido de 410.000,00 euros, por ter sido adquirido como herdeiro antes de 1989, conforme resulta do regime transitório da categoria G, previsto no art.º 5.º do Decreto Lei n.º 442-A/88, vulgo regime transitório do código de IRS (doravante apenas CIRS).
- No mesmo sentido refere o o Acórdão do STA Proc. 05/09.6BESNT: *“Na aplicação do regime transitório, da categoria G, do IRS, previsto no art. 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.”*.
- Por força destes factos, o requerente pretende a declaração de ilegalidade do ato tributário de liquidação em sede de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares de 2023, formalizado pela nota de liquidação 2024..., no valor de 49.083,93 euros e a condenação no pagamento de juros indemnizatórios, pelas seguintes razões de direito.
- É entendimento pacífico da doutrina e da jurisprudência, 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”, cfr Acórdão do STJ, de 07.05.2009 - Processo nº 08B3572, que aqui seguimos.

- Em sentido idêntico, entre outros, v. os Acórdãos da Relação do Porto, de 04.03.2002 - Processo nº 0151906 e da Relação de Lisboa, de 12.06.96 - Processo nº 1936 e de 26.11.96- Processo nº 740.

- Só com a partilha é que o herdeiro é considerado sucessor único dos bens que lhe foram atribuídos cfr artigo 2119 do CC.

- Não obstante 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.

- Só após a partilha é que o herdeiro se torna pleno titular dos direitos que por ela lhe couberem.

- Mesmo nos casos em 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.

- No caso dos autos, não obstante a escritura ser denominada de compra e venda, o que foi alienado foi o o direito ao quinhão hereditário pelo que o que se transmitiu foi, 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”*.

- Não ocorreu, portanto, uma alienação de imóvel concretamente identificado, até porque só com a realização da partilha é possível estabelecer a titularidade do direito de propriedade sobre tal imóvel.

- Em abono do seu ponto de vista cita jurisprudência do STA, o acórdão de 25/11/2009 do STA in processo 0975/09, o acórdão do STJ, proferido no processo n.º 09A0635, de 21/04/2009, o acórdão STA, Processo 0450/14, datado de 28/01/2005, o Acórdão do STJ, de 07.05.2009 - Processo nº 08B3572 e os Acórdãos da Relação

do Porto, de 04.03.2002 - Processo nº 0151906 e da Relação de Lisboa, de 12.06.96 - Processo nº 1936 e de 26.11.96 - Processo nº 740.

- No caso dos autos, como se referiu, sob o título errático de compra e venda, com a cessão foi transmitido o direito ao quinhão hereditário pelo que o que se transmite é, como se refere no citado 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”.

- Não existiu qualquer alienação de imóveis concretamente identificados porque só com a realização da escritura partilha seria possível estabelecer a titularidade do direito de propriedade sobre tais imóveis.

- Onde se conclui, em suma, que o art. 10.º, 1, a), CIRS, não se aplica a negócio jurídico de alienação do direito a quinhão hereditário constituído por imóvel, pois não integra o conceito de alienação onerosa do direito real sobre bens imóveis

- Pelo que deve pois ser descontada à liquidação de IRS o valor proporcional correspondente à alienação de quinhão hereditário, num total de 410.000,00 euros.

Conclui pedindo:

- a anulação da liquidação de Imposto de IRS em crise, supra identificada;
- a anulação da liquidação de juros, supra identificadas
- A Requerente juntou 6 documentos e procuração

C. RESPOSTA DA REQUERIDA E SEUS FUNDAMENTOS

Notificada para responder, a Requerida veio defender-se por impugnação, nos termos adiante indicados, em síntese, no que concerne à decisão da causa:

- O Requerente formula o pedido de anulação da liquidação de Imposto de IRS em crise e a anulação da liquidação de juros, certamente formulado por lapso, porquanto o Requerente não alude, no PPA, a qualquer “liquidação de juros” e não juntou qualquer “liquidação de juros”, sendo que da liquidação de IRS impugnada não constam quaisquer “juros”, considerando-o improcedente por a “liquidação em sede

de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares do exercício do ano fiscal de 2023” ou seja, por a “liquidação” de IRS nº 2024..., com o valor a pagar de EUROS 49.083,93 não merecer qualquer censura, sendo legal, pelo que deve manter-se.

- Desde logo, o entendimento do Requerente. de que “Não ocorreu, portanto, uma alienação de imóvel concretamente identificado, até porque só com a realização da partilha é possível estabelecer a titularidade do direito de propriedade sobre tal imóvel.” é contraditado pelos factos, pois tratou-se, efetivamente, de uma compra e venda, conforme documento de suporte, que é uma “escritura de compra e venda”

- E a escritura pública é um documento autêntico, idóneo e com fé pública, o que determina que o seu teor é autêntico, demonstrativo que o ora Requerente vendeu conjuntamente com os restantes herdeiros a sua quota-parte da herança sobre aquele imóvel..

- Estamos, pois, perante a alienação de bens compreendidos em herança indivisa, a qual se acha abrangida pelo artigo 2091.º, n.º 1 do Código Civil. Com efeito, os direitos relativos à herança, incluindo a alienação dos bens que a integram, podem ser exercidos conjuntamente por todos os herdeiros.

- Acresce que a alienação da quota-parte no imóvel em causa não configura uma venda do quinhão hereditário, porquanto a venda ou “alienação de herança ou de quinhão hereditário (artigo 2124.º do Código Civil) equivale à transmissão do direito sobre todos os bens da herança, o que significa que não poderão ser cedidos direitos sobre bens em concreto com exclusão de outros”. No caso presente, o ora Requerente não alienou uma universalidade de bens que compusessem a herança.

- Tendo o Requerente alienado o bem imóvel em causa, mediante escritura de compra e venda, com a intervenção de todos os herdeiros, não se está perante uma venda do quinhão hereditário.

- Nessa transmissão/alienação do imóvel acima referido, está-se perante uma transmissão do direito de propriedade sobre imóveis, e não perante uma mera transmissão do direito à herança.

-
- O artigo 2130.º do Código Civil consagra o direito preferencial na venda de quinhão hereditário e não na alienação/venda de bens compreendidos em herança indivisa.
 - Tratando-se de uma herança indivisa, os herdeiros são titulares do direito a uma quota ideal até que procedam à partilha. Todavia esse facto não impossibilita a venda de bens determinados, que compõem a referida herança, desde que, nesse ato intervenham todos os herdeiros.
 - No caso que está aqui em causa, verifica-se que foi alienado, por todos os herdeiros, um imóvel, mediante contrato de compra e venda, e não foi vendido o quinhão hereditário sobre os bens da herança indivisa.
 - Pelo que a alienação em causa não pode ser qualificada como venda de quinhão hereditário.
 - Aliás, anteriormente à outorga da escritura de compra e venda, e como se pode constatar por leitura da mesma, houve um contrato-promessa de compra e venda com eficácia real do referido imóvel (e não de qualquer quinhão hereditário).
 - Também o facto de, da escritura de compra e venda, constar que se destina a revenda, indicia também que é um imóvel (e não uma universalidade) que está a ser objeto de transmissão..
 - Pelo exposto, não pode a escritura que as partes denominaram de compra e venda ser qualificada como um ato de alienação onerosa da herança, nem como um ato de venda de quinhão hereditário.
 - A alienação efetuada, por contrato de compra e venda, com identificação do bem alienado, configura uma alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, sujeita a tributação, por se integrar no âmbito de incidência do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS.
 - Sendo esse rendimento de mais-valias imputado a cada um dos herdeiros na proporção das suas quotas..

-
- E não se diga, que por a herança não ter sido objeto de partilha, não é possível imputar aos herdeiros os rendimentos resultantes da alienação, pois que, mesmo estando perante uma situação de contitularidade, a lei prevê que se indique a quota hereditária correspondente a cada titular de rendimentos.
 - Bem andou, pois, o ora Requerente, quando inscreveu no anexo G da sua declaração de rendimentos Mod. 3, referente ao ano fiscal de 2023, os valores de aquisição e realização da sua quota-parte no imóvel.
 - Assinale-se que os entendimentos acima referidos, têm acolhimento na jurisprudência arbitral, como se pode verificar, nomeadamente, nas decisões do CAAD, proferidas nos processos n.º 176/2017-T e n.º 862/2023-T.
 - Pelo que, em resumo:
 - Face ao teor do n.º 1 do art. 238º do C. Civ;
 - E à letra do n.º 1 do art. 371º do mesmo compêndio;
 - Considerando que todos os sucessíveis outorgaram (ainda que quase todos através de representante) na escritura de compra e venda;
 - Que existem múltiplas referências, no texto daquela, ao facto de o objeto do contrato ser o prédio inscrito na matriz predial rústica da união de freguesias de Gondomar (...),... e..., concelho de Gondomar sob o artigo...;
 - Que foi previamente celebrado um contrato promessa;
 - Ao qual foi conferida eficácia real;
 - Sendo também – segundo consta da escritura - efetuada inscrição do contrato-promessa com eficácia real no registo predial;
 - E constando desta a referência a vinte e três promitentes alienantes (e não a qualquer herança);
 - Sendo que também do registo da venda consta a referência a vinte e três alienantes (e não, de novo, a qualquer herança);

- Que existiu intervenção de notário, em função do negócio estar legalmente obrigado a revestir forma solene;
- Considerando a qualificação profissional dos representantes das partes (vários advogados, uma solicitadora, gerentes de sociedade do ramo imobiliário);
- Observando o objeto social das sociedades intervenientes (quer no contrato-promessa, quer na compra e venda definitiva);
- E considerando que o prédio adquirido foi destinado a revenda;
- Constata-se que o conjunto de todos estes elementos, que se apresentam convergentes nos indícios que deles emanam, outra conclusão não permite que aquela que aponta no sentido de que o negócio celebrado entre as partes visou a transmissão de um prédio rústico e não de um – ou mais – quinhão(ões) hereditário(s), pelo que decai em absoluto a argumentação do requerente.
- Em abono da sua tese sobre este tipo de situação – em que são transmitidos bens da herança, mas não um quinhão hereditário, invoca jurisprudência arbitral
- Concluindo que, em face de todo o exposto, e improcedendo as alegações do Requerente constantes do PPA a “liquidação em sede de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares do exercício do ano fiscal de 2023” ou seja, a “liquidação” de IRS nº 2024..., com o valor a pagar de 49.083,93 euros, não merece censura, contrariamente ao sustentado no PPA, pelo que deve manter-se, por não enfermar de quaisquer vícios.
- Pelo que deve ser julgado improcedente o presente pedido de pronúncia arbitral, mantendo-se na ordem jurídica a “liquidação” nº 2024..., referente ao ano de 2023, absolvendo-se, em conformidade, a Requerida do pedido, formulado, consistente na “anulação da liquidação de Imposto de IRS em crise, supra identificada” com o nº 2024...,

E. PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

- As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4º e 10º do RJAT e artigo 1º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março.

- O processo não enferma de nulidades.

- Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

Tudo visto, cumpre proferir

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

Com relevância para a apreciação das questões suscitadas, o Tribunal dá como provados os seguintes factos:

1. - O Requerente é, juntamente com mais 7 irmãos e 2 irmãs, um dos 10 herdeiros da herança de B... e de. C..., conforme escritura de habilitação de herdeiros datada de 17/11/1986, relativa ao falecimento do seu pai em 20/03/1986,

2 - Em 26/10/2002, faleceu a sua Mãe, conforme escritura de habilitação de herdeiros datada de 12/03/2003.

3 - Por força destas heranças foi-lhe atribuído uma quota, ou quinhão hereditário, não tendo havido a sua partilha, correspondente à sua décima parte

4 – Por escritura pública outorgada por todos os herdeiros em 5 de Dezembro de 2023, foi alienado o prédio rústico, incluído na herança, composto de terra a cultura, pastagem, pinhal, eucalipto e mato, sito no..., limites do lugar ..., da união das freguesias de gondomar (...), ... e ..., concelho de gondomar, inscrito na respetiva matriz rústica sob o artigo ..., descrito na conservatória do registo predial de Gondomar

sob o número ... (...) –..., prédio registado definitivamente em comum e sem determinação de parte ou direito.

5 – Este imóvel foi alienado pelo valor de 4.100.00,00 euros, cabendo ao Requerente o valor equivalente a um décimo do total, no montante de 410.000,00 euros.

6 – Dado que a quota hereditária foi adquirida em dois momentos, pela herança de seu pai datada de 20/03/1986, antes de 1989 e, num segundo momento por herança de sua mãe datada de 26/10/2002, o valor declarado na declaração de IRS pelo Requerente no Anexo G da declaração de rendimentos Mod 3, referente ao ano de 2023, foi de metade, ou seja: 205.000,00 euros, equivalente a metade do total recebido de 410.000,00 euros, uma vez que a outra metade foi adquirida antes de 1989.

7 - A Requerida procedeu à liquidação da quantia de 49.083,93 euros, em sede de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares de 2023, formalizado pela nota de liquidação 2024..., com a data limite de pagamento de 19/09/2024.

8 - Em 18/12/2024 o Requerente apresentou o Pedido de Pronuncia Arbitral;

A.2. Factos dados como não provados

Não existem

A.3. Fundamentação da matéria de facto provada

Os factos dados como provados estão baseados no processo administrativo, nos documentos indicados relativamente a cada um deles e nos elementos factuais carreados para o processo pelas Partes, na medida em que a sua adesão à realidade não tenha sido questionada, ou são reconhecidos pela Requerida na forma como elaborou a Resposta.

2. DO DIREITO

Fixada a matéria de facto, procede-se, de seguida à sua subsunção jurídica e à determinação do Direito a aplicar.

As orientações arrogadas pelo Requerente e pela Requerida e a sua fundamentação estão expostas, nos pontos B e C do Relatório desta Decisão Arbitral.

Sobre a questão em apreço há que dizer o seguinte:

Constitui entendimento pacífico na doutrina e jurisprudência que, antes da partilha, o herdeiro apenas é titular de uma quota ideal de uma universalidade, que é a herança, e não titular de quota em bens determinados.

Apenas com a partilha cada herdeiro se torna proprietário de bens concretos, ainda que com efeitos retroactivos à data da abertura da sucessão (artigo 2119.º Código Civil).

Assim:

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 21.04.2009, Azevedo Ramos, www.dgsi.pt/jstj, proc. n.º 09A0635:

“IV – A comunhão hereditária, geralmente entendida como universalidade jurídica, não se confunde com a compropriedade, uma vez que os herdeiros não são simultaneamente titulares do direito de propriedade sobre a mesma coisa.

V- Da aceitação sucessória apenas decorre directamente para cada um dos chamados o direito a uma quota hereditária.

VI- Os herdeiros são titulares apenas de um direito à herança, universalidade de bens, ignorando-se sobre qual ou quais esse direito ficará a pertencer, se só a alguns ou a um, sendo os demais compensados em tornas.

VII – Enquanto a herança se mantiver no estado de indivisão, nenhum dos herdeiros tem “direitos sobre bens certos e determinados”, nem “um direito real sobre os bens em concreto da herança, nem sequer sobre uma quota parte em cada um “.

VIII – 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.

IX – Só depois da partilha é que o herdeiro poderá ficar a ser proprietário ou comproprietário de determinado bem da herança”.

Pondera-se neste acórdão:

“Com efeito, tal como se decidiu no Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 26-1-99 (Bol. 483-211), *“a comunhão hereditária, geralmente entendida como universalidade jurídica, não se confunde com a compropriedade, (cfr.nº1, do art. 1403), uma vez que os herdeiros não são simultaneamente titulares do direito de propriedade sobre a mesma coisa.*

Da aceitação sucessória apenas decorre directamente para cada um dos chamados o direito a uma quota hereditária.

Os herdeiros são titulares apenas de um direito à herança, universalidade de bens, ignorando-se sobre qual ou quais esse direito ficará a pertencer, se só a alguns ou a um, sendo os demais compensados em tornas.

Enquanto a herança se mantiver no estado de indivisão, nenhum dos herdeiros tem “direitos sobre bens certos e determinados”, nem “um direito real sobre os bens em concreto da herança, nem sequer sobre uma quota parte em cada um deles “.

Quer dizer, aos herdeiros, individualmente considerados, não pertencem direitos específicos, (designadamente uma quota) sobre cada um dos bens que integram o património hereditário.

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 (cfr.Pires de Lima e Antunes Varela, Cód. Civil Anotado, Vol. III, 2ª ed, pág. 347-348, e Vol VI, pág. 160, Capelo de Sousa, Lições de Direito das Sucessões, Vol. II, 2ª ed, pág. 90-92, 99 e 126; Revista dos Tribunais, nº 84, pág. 196, nº 87, pág. 126 e nº 88, pág. 95) “.

Só depois da realização da partilha é que o herdeiro poderá ficar a ser proprietário ou comproprietário de determinado bem da herança.

Na verdade, a partilha extingue o património autónomo da herança indivisa, retroagindo os seus efeitos ao momento da abertura da sucessão - art. 2119 do Cód. Civil.

A partilha “converte os vários direitos a uma simples quota (indeterminada) de um todo (determinado) em direito exclusivo de uma parcela determinada do

todo ”(Pires de Lima e Antunes Varela, Código Civil Anotado, Vol. VI, págs 195 -196 e 203).”

Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, de 27.05.2010, Maria da Luz Batista, www.dgsi.jtrl.pt, proc. n.º 1197/02.0PHLRS.L1-9

I - Os herdeiros são titulares apenas de um direito à herança, universalidade de bens, ignorando-se sobre qual ou quais esse direito ficará a pertencer, se só a alguns ou a um, sendo os demais compensados em tornas.

II – Enquanto a herança se mantiver no estado de indivisão, nenhum dos herdeiros tem “direitos sobre bens certos e determinados”, nem “um direito real sobre os bens em concreto da herança, nem sequer sobre uma quota parte em cada um “.

III – 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.

IV – Só depois da partilha é que o herdeiro poderá ficar a ser proprietário ou comproprietário de determinado bem da herança.

Este acórdão transcreve parcialmente a decisão recorrida, que caracteriza o direito do herdeiro relativamente à herança nos seguintes termos:

...”é entendimento pacífico que esta [a herança], antes da partilha, constitui uma universitas juris, um património autónomo, com conteúdo próprio. Até à partilha, os direitos dos herdeiros recaem sobre o conjunto da herança; cada herdeiro apenas tem direito a uma parte ideal da herança e não a bens certos e determinados (cfr. acórdão deste STJ de 17.04.1980, in BMJ 296º-298). Como escreveu Rabindranath Capelo de Sousa (Lições de Direito das Sucessões, pág. 185), citado no referido acórdão, “nos casos em que haja lugar à partilha da herança, segundo a opinião dominante, o domínio e posse sobre os bens em concreto da herança só se efectivam após a realização da partilha, uma vez que até aí a herança indivisa constitui um património autónomo nada mais tendo os herdeiros do que o direito a uma quota-parte do património hereditário”. O mesmo é o pensamento do Prof. Pereira Coelho (Direito das Sucessões, 2ª ed., 1966-1967), também aí citado, quando esclarece que “não se trata de uma vulgar compropriedade entendida como participação na propriedade de

bens certos e determinados. Pelo contrário, contitularidade do direito à herança significa tanto como direito a uma parte ideal, não de cada um dos bens de que se compõe a herança, mas sim da própria herança em si considerada”.

E acrescenta o referido acórdão:

Porém, assentando em que nenhum herdeiro tem, na indivisão da herança, qualquer direito sobre qualquer bem específico concreto que dela faça parte (os herdeiros, repete-se, enquanto não se proceder à composição e à adjudicação dos quinhões, são apenas titulares de um direito à herança entendida como universalidade de bens ou património autónomo - de que lhes cabe tão só, em abstracto, uma quota parte, uma quota ideal - e não de qualquer direito sobre os bens que em concreto as integram,), ou a fracção de cada um deles correspondente à sua quota (a herança indivisa, repete-se também, constitui um património autónomo onde existe uma comunhão de tipo romano, com repartição da massa patrimonial entre os herdeiros por quotas ideais e em que estes não detêm direitos próprios sobre cada um dos bens hereditários)(...).

Acórdão da Relação do Porto, de 01.07.2021, Carlos Portela, www.dgsi.jtrp.pt, proc. n.º 7083/09.6T2AGD-A.P1:

“I - Com o acto de aceitação da herança ilíquida e indivisa os herdeiros apenas assumem uma quota ideal e abstracta do todo hereditário, e só com a partilha, ainda que com efeitos retractivos à abertura da herança, é que cada um dos herdeiros fica a conhecer e obtém a qualidade de sucessor dos concretos bens que lhe foram atribuídos.

II - Aceite a herança, como universalidade de direito que é, o património hereditário, apesar de devidamente titulado, continua indiviso até ser feita a partilha.

III - Até à realização da partilha cada um dos herdeiros apenas tem, na sua esfera jurídica individual, no seu património próprio, o direito a uma quota ou fracção ideal do conjunto e não o direito a uma parte específica ou concretizada dos bens que constituem o acervo hereditário.”

Nos termos deste acórdão,

No entanto, importa não esquecer que só com 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” (cf. o art.º 2119º do Código Civil), operando assim a retroactividade do acto de partilha.

Ou seja, aceite a herança, como universalidade de direito que é, o património hereditário, apesar de devidamente titulado, continua indiviso até ser feita a partilha. Deste modo, até á realização da partilha, cada um dos herdeiros “apenas tem, na sua esfera jurídica individual, no seu património próprio, o direito a uma quota ou fracção ideal do conjunto” (neste sentido e entre outros cf. o Acórdão desta Relação do Porto de 29.01.2015, no processo nº164/03.1TABGC-C.G1.P1, www.dgsi.pt), e não o direito a uma parte específica ou concretizada dos bens que constituem o acervo hereditário.

De acordo com tal entendimento também Lebre de Freitas, Código de Processo Civil Anotado, volume 3º, pág.371, quando afirma: “havendo um património autónomo colectivo, como é o caso da herança, cada um dos contitulares tem nele um quinhão, que constitui uma fracção do todo, não concretizada sobre as coisas que o integram, e só através da ulterior operação de partilha dos bens do património é que o direito de cada um passa a incidir sobre coisas determinadas, cessando a comunhão”).

Já antes na jurisprudência é de referir o Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 26.01.1999, processo nº1214/98, BMJ nº483, pág. 211 a 214, onde se refere que a “comunhão hereditária, geralmente entendida como uma universalidade jurídica, não se confunde com a compropriedade (cf. nº1 do artigo 1403º do C. Civil), uma vez que os herdeiros não são simultaneamente titulares do direito de propriedade sobre a mesma coisa”.

Pelo que até á 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”, pois enquanto a herança se mantiver no estado de indivisão “nenhum dos herdeiros tem «direitos sobre bens certos e determinados», nem «um direito real sobre os bens em concreto da herança, nem sequer sobre uma quota-parte em cada um deles»”, sendo certo que “aos herdeiros, individualmente considerados, não pertencem direitos

específicos (designadamente uma quota) sobre cada um dos bens que integram o património hereditário”.

Ou seja, “só depois da realização da partilha é que o herdeiro poderá ficar a ser proprietário de determinado bem da herança”, pois, conforme se depreende do art.º 2119º do Cód. Civil, só a partilha “extingue o património autónomo da herança indivisa, retroagindo os seus efeitos ao momento da abertura da sucessão” (neste sentido cf. Pires de Lima e Antunes Varela – Código Civil Anotado, Vol. VI, págs. 195, 196 e 203, onde se refere que a partilha “converte os vários direitos a uma simples quota (indeterminada) de um todo (determinado) em direito exclusivo a uma parcela determinada do todo”).

Naturalmente, o herdeiro não está impedido de dispor do seu quinhão hereditário, como resulta do artigo 2124, desde que respeite o direito de preferência que o artigo 2130.º do Código Civil reconhece aos co-herdeiros. Negócio que, como temos vindo a expor, incide sobre uma quota ideal da herança, sem discriminação de bens.

No entanto, o artigo 2091.º, n.º 1, do Código Civil estabelece que, fora dos casos declarados nos artigos anteriores [actos da competência do cabeça-de-casal], e sem prejuízo do disposto no artigo 2078.º [exercício de direitos por um só herdeiro], os direitos relativos à herança só podem ser exercidos conjuntamente por todos os herdeiros ou contra todos os herdeiros.

Este normativo permite que, havendo unanimidade entre os herdeiros, se possa proceder à venda de bens concretos da herança, antes da partilha. A autonomização de um concreto bem para venda equivale a uma partilha parcial, em que cada herdeiro recebe uma quota nesse imóvel correspondente ao seu quinhão.

Assim, vendendo cada um e todos os herdeiros o seu quinhão nesse bem concreto, o comprador adquire a totalidade do bem. Por outras palavras, todos os herdeiros procedem à venda do bem, sendo o produto da venda dividido pelos herdeiros na proporção das respectivas quotas.

A importância de se determinar se o SP alienou o seu quinhão hereditário, ou a sua quota no imóvel torna-se evidente. Como tem sido entendido pela jurisprudência do CAAD a cessão de quinhão hereditário não integra o conceito de “alienação onerosa

de direitos reais sobre imóveis” para efeitos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRS.

Daí a insistência do SP na tese de que vendeu o seu quinhão hereditário.

Importa, pois, aferir se o objecto da escritura junto aos autos é o quinhão hereditário dos herdeiros, ou a quota dos herdeiros no imóvel que decidiram vender nos termos do artigo 2091.º, n.º 1, do Código Civil. No primeiro caso, estaríamos perante a venda da herança; no segundo perante a venda de um imóvel.

Passemos, então, à análise do negócio jurídico celebrado através da escritura pública junta aos autos, com o recurso às regras da interpretação do negócio jurídico consagradas nos artigos 236.º e ss. do Código Civil, que acolhe a teoria da impressão do destinatário.

Assim, nos termos do artigo 236.º, n.º 1, do Código Civil, a declaração negocial vale com o sentido que um declaratório normal, colocado na posição do real declaratório, possa deduzir do comportamento do declarante, salvo se este não puder razoavelmente contar com ele.

E o artigo 238.º, n.º 1, do Código Civil, adverte que, nos negócios formais não pode a declaração valer com um sentido que não tenha um mínimo de correspondência no texto do respectivo documento, ainda que imperfeitamente expresso.

Ora, da leitura da escritura pública resulta claramente que o que foi vendido foi o prédio aí devidamente identificado: Prédio rústico, composto de terra a cultura, pastagem, eucalipto e mato, sito no lugar..., da união das freguesias de Gondomar (...), ... e ..., concelho de Gondomar, inscrito na respetiva matriz rústica sob o artigo..., com o valor patrimonial tributário de €3.984,64, descrito na Conservatória do registo Predial de Gondomar sob o ... (...)-....

Se se tratasse de cessão de quinhões hereditários, e uma vez que a totalidade dos herdeiros intervieram na escritura, o objecto da escritura seria a herança, sem identificação de bens concretos.

Assim sendo, improcede integralmente o pedido de pronúncia arbitral, sendo a Requerida absolvida da instância nos demais termos legais, ficando prejudicado o conhecimento de outras questões do pedido.

3. DECISÃO

Termos em que decide este Tribunal Arbitral:

- a) Julgar a presente acção totalmente improcedente, absolvendo-se a Requerida de todos os pedidos, com as demais consequências legais
- b) E, consequentemente condenar o Requerente nas custas do processo.

4. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em 49.083,93 euros, nos termos do artigo 97º-A, nº 1, a), do Código de Procedimentos e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do nº 1 do artigo 29º do RJAT e do nº 2 do artigo 3º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária

5. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em 2.142,00 euros, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerente, uma vez que o pedido foi totalmente improcedente, nos termos dos artigos 12º, nº 2, e 22º, nº 4, ambos do RJAT, e artigo 4º, nº 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

(Esta decisão foi redigida pela ortografia antiga)

Lisboa, 28 de Maio de 2025

O Árbitro

(José Nunes Barata)