

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1318/2024-T

Tema: IRS – Mais-Valias Imóveis – Herança Indivisa

SUMÁRIO

- 1. 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 de um direito individual sobre cada um dos bens que a integram*
- 2. A alienação de quinhão hereditário ainda que parcial, mesmo que a herança seja apenas constituída por bens imóveis, não pode considerar-se “alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis”, para efeitos do disposto no artigo 10º, n.º 1, a) do CIRS, pelo que não estão sujeitos a IRS os eventuais ganhos resultantes dessa alienação.*

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1 A..., titular do cartão de cidadão n.º ..., válido até 03/08/2031, titular do NIF ..., divorciado, residente na ...-..., Espanha, apresentou, em 11-12-2024, pedido de constituição do tribunal arbitral, nos termos dos artigos 2º e 10º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em conjugação com o artigo 102º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), em que é requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada apenas por Requerida).

2. O Requerente pretende, com o seu pedido, a declaração de ilegalidade do acto tributário de liquidação de IRS, relativo ao ano de 2023, no valor de 25.993,61 €, com o reembolso do imposto pago, acrescido de juros indemnizatórios.

3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 18-12-2024.

3.1. O Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou o signatário como árbitro do tribunal arbitral singular que comunicou a aceitação da sua designação dentro do respectivo prazo.

3.2. Em 03-02-2025 as partes foram notificadas da designação do árbitro, não tendo sido arguido qualquer impedimento.

3.3. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11º do RJAT, o tribunal arbitral foi constituído em 21-02-2025.

3.4. Nestes termos, o Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído para apreciar e decidir o objecto do processo.

3.5. Por não terem sido suscitadas quaisquer excepções e a questão de direito estar perfeitamente delimitada, por despacho de 06-05-2025, foi dispensada a realização da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT.

4. Com o pedido de pronúncia arbitral pretende o Requerente a intervenção do tribunal arbitral, tendo em vista a declaração de ilegalidade da liquidação de IRS n.º 2024..., no valor de 25.993,61 €, por considerar não estar sujeita a tributação a mais-valia que incluiu na declaração de IRS que apresentou, relativamente ao ano de 2023.

Sustenta, com tal fundamento:

- É, juntamente com mais três irmãos, os quatro únicos herdeiros de B..., conforme resulta da escritura de compra e venda outorgada em 5 de dezembro de 2023, no cartório da Dr.^a C..., notária na cidade do Porto.

É igualmente, com mais três irmãos, os quatro únicos herdeiros da senhora sua Mãe conforme escritura de habilitação de herdeiros datada de 24/10/2019, relativa ao falecimento em 18/10/2019.

Seu Pai B..., juntamente com mais 7 irmãos e 2 irmãs, é um dos 10 herdeiros da herança de E... e de F..., conforme resulta da escritura de habilitação de herdeiros datada de 17/11/1986, relativa ao falecimento do senhor seu Avô Paterno em 20/03/1986.

Em 26/10/2002, faleceu a senhora sua Avó Paterna, 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 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.

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 tendo existido partilha da herança.

Esta quota ou quinhão hereditário equivale assim idealmente a uma terça parte de uma décima parte do terreno supra melhor identificado, o qual foi vendido pelo valor de 4.100.000,00 €, conforme referido na citada escritura de compra e venda, cabendo ao requerente o valor equivalente a um terço do décimo do total, num total de 102.500,00 €.

No caso dos autos, não obstante a escritura ser denominada de compra e venda, o que foi alienado foi 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.

Donde 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 a liquidação de IRS sobre os ganhos obtidos com a permuta era ilegal por erro nos pressupostos de facto e de direito.

5. A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, por impugnação, nos seguintes termos:

- 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.

Isso mesmo se pode constatar no documento de suporte, que é uma “escritura de compra e venda”, 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.

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.

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 compõe a referida herança, desde que, nesse acto, intervenham todos os herdeiros.

Pelo que a alienação em causa não pode ser qualificada como venda de quinhão hereditário.

A alienação efectuada, 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.

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.

- Conclui, pois, a Requerida no sentido de se dever manter o acto em causa.

II – SANEAMENTO

6.1. O tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído.

6.2. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas (artigos 4º e 10º, n.º 2, do RJAT e artigo 1º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

6.3. O processo não enferma de nulidades.

6.4. Não foram invocadas excepções que obstem à apreciação do mérito da causa.

III – MATÉRIA DE FACTO E DE DIREITO

- Matéria de facto

A) Importa, antes de mais, salientar que o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cf. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.ºs 3 e 4, do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Nesse enquadramento, consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

- a) O Requerente é, juntamente com mais três irmãos, os quatro únicos herdeiros de B... o qual, por sua vez, foi herdeiro de E... e de F... .
- b) Integrava essas heranças o prédio rústico sito no ..., limites do Lugar ..., da união de freguesias de ... (...), ... e ..., concelho de Gondomar, inscrito na respetiva matriz rústica sob o artigo ... e descrito na conservatória do registo predial de sob o número
- c) Por escritura de 05-12-2023, o Requerente e os demais herdeiros, em nome dos quais tal imóvel estava definitivamente registado em comum e sem determinação de parte ou direito, declararam vendê-lo pelo preço de 4.100.000,00 €.
- c) Em virtude do declarado nessa escritura pública, o Requerente fez constar do Anexo G da declaração de IRS, relativa ao ano de 2023, apresentada em 27-06-2024, a título de mais-valia, o valor de 102.500,00 €, equivalente à sua quota ideal na herança.
- e) Em resultado da apresentação da aludida declaração de rendimentos o Requerente foi notificado da nota de liquidação de IRS 2024..., no valor de 25.993,61 €.

B) Não há factos relevantes para a decisão da causa que não se tenham provado.

Fundamentação da matéria de facto:

A matéria de facto dada como provada assenta no exame crítico da prova documental apresentada, não impugnada, que aqui se dá por reproduzida.

- Matéria de Direito

A questão controvertida reside em determinar se a alienação de um prédio integrante de uma herança indivisa configura, ou não, uma “alienação de direitos reais sobre bens imóveis” para efeitos do disposto na alínea a), do n.º 1, do artigo 10.º do CIRS.

Tal questão tem sido objecto de tratamento de várias decisões, quer arbitrais quer judiciais, em termos não homogéneos.

Foi, todavia, relativamente a esta questão, recentemente proferido, pelo Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal de Justiça, em 29-04-2025, acórdão uniformizador de jurisprudência no processo n. 033/24.1BALSB.

A decisão recorrida, e que constituiu fundamento de tal acórdão por oposição de decisões, foi a decisão arbitral 524/2023-T, de 18-01-2024.

Da análise a tal decisão conclui-se que a factualidade tida por provada coincide plenamente com a dos presentes autos: a alienação de um imóvel perfeitamente identificado integrando herança indivisa.

Desse modo, não vemos razões para não aplicar ao caso sub judice, o decidido naquele aresto e que passamos a transcrever:

- “... por Acórdão de 12 de Fevereiro de 2025, lavrado no Processo n.º 82/19, foi sufragado o entendimento, avesso ao subscrito pela Recorrente, de que «assumindo o cessionário a posição do herdeiro cedente, a qual não corresponde, não se reconduz ou equivale à de proprietário, pois não dispõe nem passou a dispor de direito pleno sobre qualquer bem imóvel (o que se aferirá, sendo caso disso, em sede de futura partilha), evidencia-se que não ocorreu qualquer alienação de bens imóveis, não se verificando a situação prevista na alínea a) do número 1 do artigo 10.º do Código do IRS».

Para tal sentido, estribou-se este Supremo Tribunal na seguinte fundamentação, a qual se subscreve integralmente: «A norma posta em evidência nos autos - art. 10º nº 1 al. a) do CIRS -, na redacção em vigor à data dos factos, determina que “[c]onstituem mais-valias os ganhos

obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem de: (...) Alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis e afetação de quaisquer bens do património particular a atividade empresarial e profissional exercida em nome individual pelo seu proprietário».

Desde logo, com interesse para a matéria dos autos, cabe notar que, nos termos do art. 2030º n.º 2 do C. Civil herdeiro é o «que sucede na totalidade ou numa quota do património do falecido e legatário o que sucede em bens ou valores determinados», ou seja, o herdeiro sucede no património enquanto universalidade ou sucessor universal, quer seja no seu todo - totalidade do património do de cujus - quer seja numa quota do património do de cujus.

Neste ponto, tal como aponta Inocêncio Galvão Telles, Direito das Sucessões, Noções Fundamentais, 6.ª Ed., Coimbra Editora, 1991, pág. 189, diga-se que “em resumo (...) herdeiro é o que sucede no “universum ius” do falecido ou numa quota desse “universum ius”, entendendo por este o património como unidade jurídica. Num caso ou noutro há sucessão universal. A diferença está em que no primeiro caso a universalidade fica a pertencer a um só herdeiro, ao passo que no segundo fica a pertencer a dois ou mais, e então cada um tem uma quota».

A partir daqui, só é possível a um herdeiro transmitir a sua quota parte na universalidade - universalidade que é o património uno e indiviso do de cujus, conjunto abstrato - enquanto se permanecer em tal indivisão, no sentido de que a alienação do quinhão hereditário só é possível até à partilha da herança, na medida em que, 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, até porque, por efeito da partilha, os bens que tiverem vindo preencher o respectivo quinhão hereditário confundem-se, então, com o património pessoal do herdeiro.

Nestas condições, tendo presente o art. 2124º do C. Civil, o que o herdeiro transmite é o direito à herança, o direito de «quinhão hereditário», que traduz uma quota-parte ideal da herança. Na verdade, tal como refere Rabindranath Capelo de Sousa, Lições de Direito das Sucessões, Vol. II, 2.ª Ed., Coimbra Editora, 1997, pág. 98, «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. 2091.º do CCiv), direitos à recepção de rendimentos (art. 2092.º, CCiv) e direitos de exigir a partilha e de composição da quota (art. 2101.º, CCiv)».

Ou seja, seguindo o decidido neste aresto, 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, direito que só adquire com a partilha da herança.

Daí que seja incorrecta a designação na escritura pública como “compra e venda de imóvel” a alienação de direito sobre imóvel integrante de herança indivisa.

É que, como se diz no Acórdão STA de 28-01-2025 – Proc. 0450/14 “... *ainda que a herança seja constituída por bens imóveis, só com a partilha passa a ser titular do direito de propriedade (singular ou em compropriedade) sobre eles e nessa qualidade a poder exercer os direitos correspondentes*”.

Diz-se, ainda, no acórdão uniformizador de jurisprudência 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. No caso dos autos, como se referiu, com a cessão foi transmitido o direito ao quinhão hereditário pelo que 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*».

A este entendimento não obsta o facto de ter sido transmitido apenas um imóvel e não um quinhão hereditário na sua totalidade, não se vislumbrando em que norma legal se sustenta a requerida para concluir que a “*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”.

Em suma, subscrevendo e aderindo ao decidido pelo STA, deve concluir-se que a alienação de quinhão hereditário composto por bens imóveis, não constitui alienação onerosa de direitos reais sobre imóveis, designadamente para efeitos do disposto na alínea a) do n.º 1 do art.º 10.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares.

E, como tal, deverá proceder o pedido formulado, declarando-se a anulação do acto tributário impugnado.

JUROS INDEMNIZATÓRIOS

Além da restituição da quantia indevidamente paga, pretende o Requerente que seja declarado o direito ao pagamento de juros indemnizatórios.

Ora, o direito a juros indemnizatórios, vem consagrado no artigo 43.º da LGT o qual tem como pressuposto que se apure, em reclamação graciosa ou impugnação judicial que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida em montante superior ao legalmente devido.

O reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral, resulta do disposto no artigo 24.º, n.º 5 do RJAT, quando estipula que “é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”.

Mas, para que a AT possa ser condenada no pagamento de juros indemnizatórios, necessário é que, como se referiu, o mesmo resulte de erro imputável aos serviços.

Erro que, no caso, é manifestamente imputável à AT.

Por outro lado, esta imputabilidade aos serviços é independente da culpa de qualquer dos seus funcionários ao efectuar liquidação afectada por erro já que “a administração tributária está genericamente obrigada a actuar em conformidade com a lei (arts. 266.º, n.º 1 da CRP e 55.º da

LGT), pelo que, independentemente da prova da culpa de qualquer das pessoas ou entidades que a integram, qualquer ilegalidade não resultante de uma actuação do sujeito passivo será imputável a culpa dos próprios serviços”. (Acórdão STA de 14 de Março de 2012, rec. n.º 1007/11, e numerosa jurisprudência aí citada).

Quer dizer que tendo ocorrido, in casu, erro de direito na liquidação em causa, assiste ao Requerente o direito ao pretendido pagamento de juros indemnizatórios relativamente ao imposto pago.

DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a) Julgar totalmente procedente o pedido arbitral formulado e declarar a ilegalidade dos actos de liquidação de IRS n.º 2024..., relativo a 2023.
- b) Condenar a Requerida na restituição do imposto pago, acrescido de juros indemnizatórios.
- c) Condenar a Requerida nas custas do processo.

V. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em 25.993,61 € (vinte e cinco mil, novecentos e noventa e três euros e sessenta e um cêntimos) nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

VI. CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em 1.530,00 €, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Lisboa, 18-08-2025

O Árbitro

(António A. Franco)