

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 948/2025-T

Tema: IRS. Mais-valias. Alienação de quinhão hereditário.

Decisão Arbitral

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Dr. Jesuíno Alcântara Martins e Dra. Magda Feliciano (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 08-01-2026, acordam no seguinte:

1. Relatório

- A...**, titular do cartão do cidadão..., válido até 24/05/2029, e do n.º de contribuinte ..., e **B...**, titular do cartão do cidadão ..., válido até 27/03/2029, e do n.º de contribuinte ..., casados entre si, que são requerentes em nome próprio e em representação do seu filho menor, dependente do agregado familiar,
- C...**, solteiro, titular do cartão do cidadão ..., válido até 28/12/2028, e do n.º de contribuinte ..., todos, residentes na Rua ... Espinho;
- D...**, solteiro, residente na Rua 1... ,n.º ... Espinho, titular do cartão do cidadão ..., válido até 28/12/2028 e do n.º de contribuinte ...;
- E...**, viúva, residente na Rua ..., n.º ...- ... Espinho, titular do cartão do cidadão ..., válido até 03/08/2031 e do n.º de contribuinte...;
- F...**, divorciada, residente na Rua ..., n.º ..., Lisboa, titular do cartão do cidadão ..., válido até 03/08/2031 e do n.º de contribuinte ...;

G..., viúva, residente na Rua ..., ..., ...-... ..., Vila Nova de Gaia, titular do cartão do cidadão ..., válido até 17/03/2031 e do n.º de contribuinte ...;

H..., viúva, residente na ..., n.º..., ...-... Aveiro, titular do cartão do cidadão ..., válido até 10/01/2030 e do n.º de contribuinte ...;

I..., solteira, residente na ..., n.º..., ...-... Aveiro, titular do cartão do cidadão..., válido até 14/02/2028, e do n.º de contribuinte ...; e

J..., solteiro, residente na..., n.º ...- ... Aveiro, titular do cartão do cidadão ..., válido até 14/02/2028 e do n.º de contribuinte ...,

(doravante designados como "Requerentes"), apresentaram pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante "RJAT"), tendo em vista a declaração de ilegalidade e consequente anulação dos seguintes actos de liquidação do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) de 2024 de que são Sujeitos Passivos os Requerentes:

Liquidação n.º 2025 ... / n.º Documento 2025..., no valor de €36.907,63, sujeitos passivos B..., NIF ..., e A..., NIF..., casados, tributados conjuntamente com um filho menor dependente, C..., NIF.;

Liquidação n.º 2025.../ n.º Documento 2025..., no valor de €525,91, sujeito passivo D..., NIF...;

Liquidação n.º 2025.../ Documento 2025..., no valor de €2.317,06, sujeito passivo E..., NIF...;

Liquidação n.º 2025 ... / Documento 2025 ..., no valor de €13.805,21, sujeito passivo F..., NIF...;

Liquidação n.º 2025 .../ Documento 2025..., no valor de €23.828,10, sujeito passivo G..., NIF...;

Liquidação n.º 2025 ... / Documento 2025..., no valor de €6.422,49, sujeito passivo H..., NIF...;

Liquidação n.º 2025 ... / Documento 2025 ..., no valor de €4.173,21, sujeito passivo I..., NIF...;

Liquidação n.º 2025 ... / Documento 2025..., no valor de €3.702,35, sujeito passivo J..., NIF... .

Os Requerentes pedem ainda reembolso das importâncias indevidamente pagas, acrescidas de juros indemnizatórios.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante também identificada por "AT" ou simplesmente "Administração Tributária").

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 30-10-2025.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 18-12-2025, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 08-01-2026.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, em que suscitou uma questão prévia, juntou um documento e defendeu a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

Por despacho de 02-03-2026, foi decidido dispensar a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e alegações, podendo o Requerente pronunciar-se sobre a questão prévia e sobre o documento junto pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

O Requerente pronunciou-se sobre a questão prévia e documento junto pela AT.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do RJAT.

As partes estão devidamente representadas, gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (artigo 4.º e n.º 2 do artigo 10.º, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março) e o Tribunal é competente.

O processo não enferma de nulidades.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

- A) Os Requerentes são herdeiros de heranças ilíquidas e indivisas, nas quais se integravam bens imóveis;

- B) Em 15 de Janeiro de 2024 foi celebrada uma escritura pública em que intervieram os seguintes Requerentes:
- B... por si, e seu cônjuge A..., ambos na qualidade de representantes legais de seu filho C...;
 - D...;
 - E...; e
 - F...;
- C) Os Requerentes referidos na alínea B) eram os únicos interessados nas heranças ilíquidas e indivisas abertas por óbito de K... e de L..., das quais fazia parte o imóvel o prédio urbano inscrito na respectiva matriz sob o artigo..., com o valor patrimonial tributário de €284.570,79, descrito na conservatória de registo predial de Espinho sob o número .../Espinho, inscrito em comum e sem determinação de parte ou dinheiro a favor dos autores das heranças pela inscrição Ap. 1/...” (documento n.º 17 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- D) Nessa escritura, os Requerentes referidos na alínea B) declararam vender o imóvel referido na alínea C) à sociedade “M..., LDA” por € 530.000,00 (documento n.º 17);
- E) No dia 10 de Julho de 2024, foi celebrada uma escritura pública em que intervieram os seguintes Requerentes:
- A...;
 - G...;
 - H...;
 - I...;
 - J...;
- (documento n.º 18 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- F) Os Requerentes referidos na alínea E) eram os únicos interessados nas heranças ilíquidas e indivisas abertas por óbito de N... e de O..., das quais faziam parte o prédio urbano descrito na Conservatória de Registo Predial de Espinho sob o número ..., registado a favor dos autores da herança pela inscrição, Ap. quatro de ..., inscrito sob o artigo ..., e o prédio rústico descrito na Conservatória de Registo Predial de Espinho sob

- o número..., registado a favor dos autores da herança pela inscrição, Ap. ..., inscrito sob o artigo ... (documento n.º 18);
- G) Nessa escritura, os Requerentes referidos na alínea E) declararam vender os imóveis referidos na alínea F) a P... preço global de € 350.000,00 (documento n.º 18);
- H) Os Requerentes apresentaram as suas declarações anuais Modelo 3 do IRS, relativas ao ano de 2024, incluindo nos respectivos Anexo G as alienações referidas como sendo alienação onerosa dos imóveis referidos, por ser esse o entendimento divulgado pela AT, designadamente nas Informações Vinculativas n.ºs 27683 (¹), 27052 (²) e 23220 (³) de (documentos n.ºs 9 a 16 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- I) Na sequência da apresentação das declarações de IRS, a AT emitiu as liquidações n.ºs 2025..., 2025..., 2025..., 2025..., 2025..., 2025..., 2025 ... e 2025... (documentos n.ºs 1 a 8 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- J) Os Requerentes pagaram as seguintes quantias referentes às liquidações:
- B... e A...: € 36.907,63, liquidação n.º 2025 ... (documento n.º 19 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
 - D...: € 525,91, liquidação n.º 2025 ... (documento n.º 20 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
 - E...: € 2.106,09, liquidação n.º 2025..., tendo posteriormente sido regularizado o valor de €211,47 (com origem na nota de cobrança n.º 2025...), perfazendo o pagamento global do montante de €2.317,56 (documento n.º 21 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido e página 14 da Resposta da Autoridade Tributária e Aduaneira);

¹ Publicitada em:

https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/rendimento/cirs/Documents/PIV_27683.pdf.

² Publicitada em:

https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/rendimento/cirs/Documents/PIV_27052.pdf.

³ Publicitada em:

https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/rendimento/cirs/Documents/PIV_23220.pdf.

- F...: € 13.805,21, liquidação n.º 2025 ... (documento n.º 22 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
 - G...: € 23.828,10, liquidação n.º 2025... (documento n.º 23 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
 - H...: € 6.422,49, liquidação n.º 2025... (documento n.º 24 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
 - I...: € 4.173,21, liquidação n.º 2025 ... (documento n.º 25 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
 - J...: € 3.702,35, liquidação n.º 2025 ... (documento n.º 26 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- K) Em data não determinada, entidade não determinada emitiu a “Demonstração de Liquidação de IRS” n.º 2025..., que consta do documento n.º 1, junto com a Resposta da Autoridade Tributária e Aduaneira, cujo teor se dá como reproduzido;
- L) Em 29-10-2025, os Requerentes apresentaram o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

2.2. Factos não provados e fundamentação da decisão da matéria de facto

2.2.1. Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral e com a resposta da Autoridade Tributária e Aduaneira.

2.2.2. Não se provou que tivessem sido pagas pelos Requerentes outras quantias, para além das indicadas nos documentos n.ºs 19 a 26 juntos com o pedido de pronúncia arbitral.

Não foi apresentada qualquer prova de que tivessem sido efectuados outros pagamentos.

2.2.3. No que concerne à “demonstração de liquidação” junta com a Resposta da Autoridade Tributária e Aduaneira não se provou que tivesse sido emitida em 19-07-2025, como alega a Autoridade Tributária e Aduaneira no artigo 30.º, nem que tivesse sido notificada aos Requerentes B... e A... antes de 12-08-2025, data em que pagaram o imposto liquidado na 1.ª liquidação, que é impugnada no presente processo. Na verdade, o facto de terem feito o

pagamento da quantia da 1.ª liquidação em 12-08-2025 indicia que, até essa data, não foram notificados da 2.ª liquidação.

Em todo o caso, a AT não apresentou qualquer prova de que a 2.ª liquidação tivesse sido notificada aos referidos Requerimentos antes da data em que apresentaram o pedido de pronúncia arbitral.

Também se desconhece qual a data em que terá sido elaborada a referida demonstração de liquidação, nem se sabe quem foi o seu autor (pois não contém qualquer assinatura ou indicação do seu autor), nem foi apresentada qualquer prova de que tivesse sido notificada aos referidos Requerentes antes da data da apresentação do pedido de pronúncia arbitral.

3. Excepção da inutilidade parcial da lide

3.1. Posições das Partes

A Autoridade Tributária e Aduaneira suscitou a excepção da inutilidade parcial originária da lide, por «*falta (parcial) de objeto*», pelas seguintes razões, em suma:

- B... e A... solicitam a anulação da Liquidação n.º 2025... de 2024, e no dia 2025-07-14, aqueles «*Requerentes entregaram nova declaração Mod. 3 de IRS, cujo número atribuído foi o ..., que deu origem à liquidação 2025..., datada de 2025-07-19*»;
- a declaração e consequente liquidação em apreço no presente PPA já não produzem os seus efeitos na ordem jurídica, porquanto os contribuintes vieram apresentar Mod. de substituição em 14-07-2025, a qual deu lugar à emissão da liquidação ora vigente (Liquidação n.º 2025 ... de 19.07.2025);
- o ato que é pelos primeiros requerentes putativamente visado (liquidação n.º 2025 ...) era inexistente à data da propositura da presente acção;
- há inutilidade é originária, porquanto, existe e é conhecida pelos 1.ºs requerentes antes da propositura desta acção.

Os Requerentes alegaram, em suma, o seguinte:

- AT remeteu, a notificação, para pagamento, a (primeira) liquidação (n.º 2025...), de 10-07-2025, como consta da Notificação de Pagamento n.º 2025..., tendo o SP, no dia 12-08-2025, o SP pago o imposto correspondente no valor de 36.907,63.
- Posteriormente, o SP veio a receber a segunda liquidação identificada de “acerto de contas”, diminuída em €67,15;
- Não é possível a verificação de todos os factos alegados e outros eventualmente relevantes que possam constar do procedimento administrativo, na medida em que este não foi junto aos autos, em violação do n.º 2 do artigo 17.º do RJAT.

3.2. Apreciação da excepção da inutilidade parcial da lide

A inutilidade da lide ocorre quando falta o interesse em agir.

O interesse em agir constitui um pressuposto processual (⁴) ou condição da acção (⁵) e "*consiste na necessidade de usar do processo, de instaurar ou fazer prosseguir a acção*".(⁶)

A desnecessidade no prosseguimento da acção reconduz-se à falta de um pressuposto processual ou condição da acção que constitui uma excepção dilatória inominada de conhecimento oficioso [artigos 277.º, alínea e), 576.º, n.º 2, 577.º e 578.º do CPC, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT], conducente à absolvição da instância [artigo 278.º, n.º 1, alínea e), do CPC].

No caso em apreço, é evidente que há interesse dos Requerentes B... e A... em verem anulada a 1.ª liquidação, pois pagaram a quantia nela liquidada, superior à da 2.ª liquidação.

Assim, a única forma de reaverem o que entendem ter sido ilegalmente liquidado é a impugnação da 1.ª liquidação, pois a impugnação da 2.ª não lhes permitiria serem reembolsados completamente da quantia que pagaram.

Por outro lado, no contexto em que a Autoridade Tributária e Aduaneira e os Requerentes referem ter sido emitida a 2.ª liquidação (na sequência de uma divergência que justificou uma correcção da 1.ª liquidação), a 2.ª liquidação é uma liquidação correctiva, que não é sequer

⁴ Neste sentido, ANSELMO DE CASTRO, Direito Processual Civil Declaratório, volume II, páginas 253-254.

⁵ Neste sentido, MANUEL DE ANDRADE, Noções Elementares de Processo Civil, 1979, páginas 82-83.

⁶ ANTUNES VARELA, J. MIGUEL BEZERRA, e SAMPAIO E NORA, Manual de Processo Civil, 1.ª edição, página 170.

impugnável, na parte em que confirma a 1.ª liquidação.

Na verdade, como se refere no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 31-05-2023, processo n.º 30/17.3BCLSB,

A liquidação correctiva limita-se a revogar parte de anterior liquidação, não possuindo natureza de acto substitutivo porque não cria um novo quadro jurídico regulador de uma situação concreta, tratando-se antes de um acto que se confina a expurgar uma parte do acto primitivo e que, por isso, não inovando na ordem jurídica na parte não revogada, tem natureza meramente confirmativa que não admite impugnação autónoma. Por outras palavras, a liquidação correctiva não corporiza um acto novo mas apenas o apuramento de tributo na sequência de reforma parcial de anterior acto tributário "stricto sensu" decorrente, por exemplo, de uma decisão de deferimento parcial em sede de procedimento de revisão do acto tributário, tal como de procedimento de reclamação graciosa, a qual conduz, necessariamente, a um quantitativo de imposto inferior ao anteriormente exigido pela Fazenda Pública, mais consubstanciando a liquidação correctiva uma decisão não lesiva para o contribuinte.

Assim, quanto à liquidação de IRS correspondente a mais-valias, que é a única parte da 1.ª liquidação que os Requerentes impugnam, é esta liquidação que define a posição jurídica da Autoridade Tributária e Aduaneira em relação aos Requerentes, pelo que é ela a única liquidação impugnável.

Só assim não seria se a 2.ª liquidação tivesse alterado o que está ínsito na 1.ª liquidação quanto à liquidação de IRS a título de mais-valias, o que não se provou, nem sequer é alegado pela Autoridade Tributária e Aduaneira nem se compagina com a globalidade do articulado pela Autoridade Tributária e Aduaneira que defende a legalidade do que foi decidido na 1.ª liquidação quanto a mais-valias.

Nestes termos, mantém-se o interesse dos Requerentes B... e A... em verem anulada a 1.ª liquidação, pelo que improcede a excepção de inutilidade da lide suscitada pela Autoridade Tributária e Aduaneira a título de questão prévia.

4. Matéria de direito

Os Requerentes eram herdeiros de heranças ilíquidas e indivisas, nas quais se integravam bens imóveis.

Em 15 de Janeiro de 2024 e 10 de Julho de 2024, foram celebradas escrituras públicas através das quais os Requerentes declararam vender os imóveis que integravam as heranças, antes de ser efectuada qualquer partilha destas.

As referidas alienações foram declaradas pelos Requerentes nas declarações Modelo 3 de IRS de 2024, Anexo G, como alienações onerosas de imóveis, em conformidade com o entendimento então divulgado pela AT, através de Informações Vinculativas.

Com base nessas declarações, a AT emitiu as liquidações de IRS ora impugnadas.

4.1. Posições das Partes:

Os Requerentes alegam, em suma, que

- não venderam imóveis, nem direitos reais sobre imóveis, tendo alienado quinhões hereditários, isto é, a sua quota numa herança ainda indivisa;
- enquanto não há partilha, o herdeiro não é titular de direitos reais sobre bens concretos, mas apenas de uma quota abstracta da herança;
- não existe facto gerador de mais-valias sujeitas a IRS no âmbito da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRS, pois não houve «alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis».

No presente processo, a Autoridade Tributária e Aduaneira defende, em suma, que

- apesar de os imóveis integrarem heranças ilíquidas e indivisas, os Requerentes não alienaram quinhões hereditários, mas sim bens imóveis concretos, individualizados e determinados, através de escrituras públicas de compra e venda;
- as escrituras de 15-01-2024 e 10-07-2024 identificam prédios concretos, atribuem preço individualizado a esses imóveis, prevêm a constituição de hipoteca sobre imóveis determinados, não fazem qualquer referência à transmissão de uma universalidade patrimonial (herança ou quinhão);

- do teor das escrituras é, pois, possível concluir titularem as mesmas a transmissão de bens imóveis (e não quaisquer quinhões hereditários);
- a interpretação do artigo 10.º do Código do IRS no sentido de que a venda de um bem imóvel concreto, ainda que integrado numa herança indivisa, não constitui facto tributário em sede de mais-valias é materialmente inconstitucional, pois não só violaria os princípios constitucionais da igualdade tributária e da capacidade contributiva – enquanto corolário do princípio da igualdade –, consagrados nos artigos 13.º, 103.º e 104.º da Constituição da República Portuguesa, como introduziria incentivos contrários à boa organização do sistema jurídico-patrimonial e às exigências de interesse público associadas à gestão e identificação da propriedade imobiliária.

4.2. A questão a decidir

A questão essencial a decidir consiste em determinar se a alienação de direitos sobre heranças ilíquidas e indivisas integradas por bens imóveis, configura uma alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, sujeita a tributação em sede de IRS, nos termos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS.

Importa, antes de mais, esclarecer que, por força do artigo 36.º, n.º 4, da LGT — segundo o qual «a qualificação do negócio jurídico efectuada pelas partes, mesmo em documento autêntico, não vincula a administração tributária» —, é irrelevante a qualificação dos negócios constante das escrituras (designadamente, se se designou como venda de direitos de propriedade sobre prédios ou de cessão de direitos sobre heranças), competindo aos órgãos aplicadores do Direito atribuir a qualificação jurídica adequada aos factos para efeitos de tributação.

4.2.1. A jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo

Esta questão foi apreciada pelo Acórdão de Uniformização de Jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo n.º 7/2025, de 29 de abril de 2025, proferido no processo n.º 33/24.1BALSb, publicado no Diário da República, I Série, de 04-06-2025, que fixou a seguinte jurisprudência:

«A alienação de quinhão hereditário não configura "alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis", nos termos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do Código do IRS, pelo que não estão sujeitos a este imposto os eventuais ganhos resultantes dessa alienação».

Como se diz nesse acórdão, aderindo à jurisprudência dos acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 12-02-2025, processo n.º 82/19, e de 25-11-2009, processo n.º 0975/09, que cita:

Desde logo, com interesse para a matéria dos autos, cabe notar que, nos termos do art. 2030º nº 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.

(...)

“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”. (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.)

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

(...)

Não ocorreu, portanto, uma alienação de imóveis concretamente identificados, até porque só com a realização da partilha seria possível estabelecer a titularidade do direito de propriedade sobre tais imóveis. Como se referiu já no acórdão de 25 11 2009 do STA in processo 0975/09 citado na sentença sob recurso “Assumindo o cessionário a posição do herdeiro cedente a sua situação jurídica não é igual à do proprietário, o qual dispõe de 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.

E 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. ...”

Por outro lado, o Acórdão deste Supremo Tribunal de 15-06-2016, Proc. nº 01863/13, www.dgsi.pt, dá nota que “... 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 (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. (...) 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).» ...".

(...)

«Pois bem, 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 detém sobre bens imóveis, o que significa que a situação em causa não se enquadra no citado preceito do CIRS, porquanto, in casu, não ocorreu uma transmissão onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, sendo que emerge do preceito em apreço 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 equivale a dizer que a sua alienação em causa não está sujeita a tributação em sede de mais-valias no âmbito do IRS, dado que, com a cessão de quinhão hereditário transmite-se um direito abstractamente considerado e idealmente definido e só com a realização da partilha é que se pode estabelecer a titularidade do direito de propriedade sobre tais bens imóveis.

Em suma, alienar um direito sobre um património autónomo (herança) não é a mesma coisa do que alienar um direito de propriedade ou afim sobre um mais imóveis, mesmo que a herança seja constituída apenas por imóveis e não estando a alienação de herança prevista na norma de incidência das transmissões de direitos sobre imóveis não é possível tributá-la em sede de categoria G em IRS por força do princípio da tipicidade da lei fiscal.

(...)

Por estas razões, o Supremo Tribunal Administrativo concluiu que tal situação não se enquadra na previsão do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS, que apenas abrange a alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis.

O Supremo Tribunal Administrativo salientou ainda que, face à clareza da norma de incidência, não há lugar ao recurso ao critério da substância económica previsto no artigo 11.º, n.º 3, da LGT, dado que este apenas se aplica quando subsistam dúvidas interpretativas quanto ao sentido da norma tributária.

Neste acórdão refere-se expressamente que o entendimento adoptado é aplicável, inclusivamente, às situações em que toda a herança é constituída por bens imóveis.

Este entendimento foi adoptado por unanimidade pelo Supremo Tribunal Administrativo, sendo expressamente afirmado no acórdão que a solução se aplica mesmo quando a herança seja constituída apenas por imóveis.

Tendo em mente esta jurisprudência e que o regime legal dos recursos para uniformização de jurisprudência visa obstar a que se produzam decisões jurisdicionais divergentes sobre as mesmas questões de direito, assim concretizando «*uma interpretação e aplicação uniformes do direito*» (artigo 8.º, n.º 3, do Código Civil), postulada pelo princípio da igualdade (artigo 13.º da Constituição da República Portuguesa), é de entender que os tribunais arbitrais, como tribunais que julgam em 1.ª instância, devem aplicar a jurisprudência uniformizada, quando não se entrevê, com objectividade, a possibilidade de ela ser alterada nem há razões fundadas para dela dissentir.

Este acatamento da jurisprudência justifica-se acentuadamente quando o Supremo Tribunal Administrativo, posteriormente à decisão uniformizadora, passou a considerar que se trata de jurisprudência consolidada, o que, quanto a esta questão, fez no acórdão do Pleno de 25-06-2025, processo n.º 150/25.8BALS, decidido por unanimidade, relativamente a uma situação em que todos os herdeiros, em conjunto, cederam os seus direitos sobre a herança sobre um imóvel que era o único bem da herança. (⁷)

Assim, passa-se a apreciar a questão aplicando a referida jurisprudência e tendo presente que, como se referiu, por força do preceituado no artigo 36.º, n.º 3, da LGT, é irrelevante que na escritura se qualifiquem os negócios de transmissão de direitos sobre heranças indivisas como

⁷ Como se vê pelos pontos 3.2. a 3.4. da matéria de facto transcrita no acórdão:

3.2. *Consta da escritura, designadamente, que a Requerente e três outras outorgantes são as únicas herdeiras de BB e CC.*

3.3. *Tendo as referidas escrituras de habilitação de herdeiros sido juntas na mencionada escritura.*

3.4. *Consta igualmente da escritura que a Reclamante e outras três outorgantes “(...) Declararam que da referida herança só faz parte um bem imóvel ...*

venda dos imóveis que integram as heranças e não como cessão dos quinhões hereditários sobre estas.

4.2.2. Apreciação da questão

O artigo 2030.º, n.º 2, do Código Civil esclarece que «*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*».

Portanto, os herdeiros sucedem no património do autor da herança enquanto universalidade, sendo titulares cada um deles de uma quota ideal sobre a massa patrimonial autónoma que constitui a herança, e não de direitos individualizados sobre cada um dos bens que a integrem.

Apenas com «*a partilha, cada um dos herdeiros é considerado, desde a abertura da herança, sucessor único dos bens que lhe foram atribuídos*», como estabelece o artigo 2119.º do Código Civil.

Enquanto não houver partilha, nenhum dos herdeiros é considerado titular de direito de propriedade sobre qualquer bem da herança.

O artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS) sujeita a tributação, a título de mais-valias, os ganhos que resultem de «**alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis**», o que pressupõe a titularidade de tais direitos reais pelo sujeito passivo.

Tal norma não inclui uma cláusula geral de tributação de quaisquer ganhos económicos obtidos com a transmissão de direitos sobre imóveis, exigindo-se, para esse efeito, a ocorrência de um facto que seja juridicamente qualificável como alienação onerosa de direitos reais sobre imóveis.

Note-se, a este propósito, que o legislador previu expressamente, noutras situações, a tributação a título de mais-valias em algumas situações reconduzíveis a transmissão de direitos sobre universalidades, como é o caso da alínea b) do n.º 1 do artigo 10.º, ao prever a tributação da cessão de partes sociais e alguns valores mobiliários, pelo que a não previsão da incidência sobre transmissão de quinhões hereditário deixa entrever, objectivamente, uma opção legislativa consciente no sentido da não tributação da transmissão de quinhões de heranças em que se integrem imóveis.

Assim, não sendo os alienantes de direitos sobre herança indivisa titulares de qualquer direito real sobre os bens desta, as respectivas alienações não se enquadram na hipótese normativa daquela alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRS.

Tratando-se de norma de incidência tributária, que é matéria abrangida pela reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República [artigos 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, alínea i), da Constituição da República Portuguesa], está afastada a possibilidade de aplicação analógica daquela alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRS às situações de transmissão de direitos que não sejam direitos reais, pois, por força do preceituado no artigo 11.º, n.º 4, da LGT, «as lacunas resultantes de normas tributárias abrangidas na reserva de lei da Assembleia da República não são susceptíveis de integração analógica» (princípio da tipicidade das normas de incidência).

Nem a AT nem os Tribunais podem suprir lacunas de regulamentação em matéria de incidência tributária.

4.2.3. Questões de inconstitucionalidade suscitadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira

A Autoridade Tributária e Aduaneira defende, em suma, que *«a não tributação da venda de um bem imóvel, concretamente determinado e individualizado, ainda que integrante de herança indivisa, representaria uma afronta ao princípio da prevalência da substância sobre a forma e consubstanciaria uma solução materialmente inconstitucional, por violação dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, consagrados nos artigos 13.º, 103.º e 104.º da Constituição da República Portuguesa»*.

O princípio da igualdade tributária (artigo 13.º CRP, em articulação com os artigos 103.º e 104.º) exige que situações de facto substancialmente iguais sejam tratadas de forma igual e que situações desiguais sejam tratadas de modo diferenciado, na medida dessa desigualdade.

A capacidade contributiva é corolário do princípio da igualdade em matéria fiscal: tributar quando e na medida em que exista manifestação de riqueza.

No entanto, estes princípios não são absolutos, tendo de ser compaginados com outros princípios constitucionais estruturantes do sistema fiscal, designadamente com o princípio da legalidade, que emana dos artigos 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP, e com o princípio da

segurança jurídica, que está insito no princípio do Estado de Direito democrático, que é elemento primordial da Constituição (artigo 2.º da CRP).

São justamente os princípios da legalidade e da segurança jurídica que fundamentam o princípio da tipicidade das normas de incidência tributária, obstando a que sejam tributadas manifestações de riqueza, designadamente rendimentos, sem previsão em normas anteriores à formação do facto tributário.

Isto é, a Constituição exige igualdade e tributação segundo capacidade contributiva, mas não dispensa a legalidade e tipicidade fiscal, que constituem também garantias constitucionais do contribuinte, não podendo aquelas exigências transformar os elementos dos tipos fiscais numa cláusula aberta de tributação de acréscimos patrimoniais.

A esta luz, assente que a interpretação correcta da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRS, dogmaticamente sólida, leva a concluir que não prevê as situações de transmissão de direitos que não sejam direitos reais, os princípios da legalidade e da segurança jurídica obstam que essas situações sejam consideradas factos tributários para este efeito.

Não é relevante, para encontrar uma violação do princípio da igualdade, que se possam obter rendimentos equivalentes aos proporcionados pela venda do direito de propriedade através da venda de quinhão hereditário. Com efeito, nem todos os rendimentos de pessoas singulares são tributados, apenas o sendo, a título de mais-valias, os arrolados no n.º 1 do artigo 10.º do CIRS (ou em normas especiais). A lista de rendimentos tributáveis a este título revela, aliás, omissões significativas, como sucede com os ganhos resultantes da transmissão onerosa de bens móveis, por vezes superiores às mais-valias imobiliárias (designadamente no caso de obras de arte e objectos de colecção).

A tributação ou não de determinados rendimentos a este título assenta, assim, numa opção legislativa, no exercício da qual são ponderáveis, para além da obtenção de receitas fiscais, critérios de praticabilidade e interesses extrafiscais.

O facto de a transmissão de quinhões hereditários proporcionar ganhos económicos semelhantes aos que resultariam da venda de direitos de propriedade não basta para a incluir no âmbito de incidência do imposto, pois nem a Autoridade Tributária nem o Tribunal podem criar um tipo legal de facto tributário novo, apenas porque existe ganho económico.

A função do Tribunal Arbitral consiste na aplicação do direito constituído (artigo 2.º, n.º 2, do RJAT), não lhe competindo substituir-se ao legislador na definição da política fiscal de criação de factos tributários.

Pelo exposto, não se considera materialmente inconstitucional a interpretação que o Supremo Tribunal Administrativo fez do artigo 10.º, n.º 1, alínea a, do CIRS.

4.3. Conclusão

Conclui-se, por conseguinte, que a situação dos autos, em que foram efectuadas transmissões de direitos sobre heranças indivisas, não se enquadra na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRS, e que esta interpretação não é materialmente inconstitucional.

Consequentemente, as liquidações impugnadas enfermam de vício de violação de lei por erro sobre os pressupostos de direito nas partes em que tiveram como pressupostos os ganhos obtidos pelos Requerentes com a alienação dos seus direitos sobre as heranças.

Estes erros justificam a anulação das liquidações, nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

5. Reembolso

Os Requerentes pagaram as quantias que se referem na alínea J) da matéria de facto fixada. Na sequência da anulação das liquidações os Requerentes têm direito a serem reembolsados das quantias indevidamente pagas, o que é consequência da anulação.

Não é seguro, porém, o montante a reembolsar, por terem ocorrido retenções na fonte, como, aliás, expressamente referem os Requerentes no requerimento de 13-03-2026.

Assim, a condenação respectiva terá de ser efectuada com referência ao que vier a ser liquidado em execução do presente acórdão [artigo 609.º, n.º 2, do Código de Processo Civil aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea d) da LGT].

6. Juros indemnizatórios

O direito a juros indemnizatórios, é regulado no artigo 43.º da LGT, que estabelece, no que aqui interessa, o seguinte:

Artigo 43.º
Pagamento indevido da prestação tributária

1 – 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.

No caso em apreço, conclui-se que há erro nas liquidações imputáveis aos serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira pois foi esta que as elaborou por sua iniciativa.

Os juros indemnizatórios devem ser contados, relativamente a cada um dos Requerentes, desde cada uma das datas em que fez o pagamento das quantias liquidadas, até ao integral reembolso do montante pago em excesso, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.º 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, do artigo 61.º do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

7. Decisão

De harmonia com o exposto, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Anular parcialmente, nas partes em que têm como pressuposto ganhos obtidos com a transmissão dos direitos sobre as heranças, as liquidações de IRS n.ºs 2025 ..., 2025..., 2025..., 2025..., 2025..., 2025..., 2025... e 2025...;
- c) Julgar procedente o pedido de reembolso de quantias e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar a cada um dos Requerentes a quantia que for determinada em execução desta decisão arbitral;

- d) Julgar procedente o pedido de juros indemnizatórios, e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar ao Requerente esses juros, com base nas quantias a reembolsar, nos termos referidos no ponto 6 desta decisão arbitral.

8. Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 296.º, n.º 2, do CPC e 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 € **91.682,66**, indicado pelos Requerentes sem oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira.

9. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **2.754,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 17-03-2026

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(relator)

(Jesuíno Alcântara Martins)

(Magda Feliciano)