

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1013/2025-T

Tema: IRS – Mais-valias – Transmissão de quinhão hereditário

SUMÁRIO:

- I - ENQUANTO A HERANÇA SE MANTIVER INDIVISA, CADA HERDEIRO É TITULAR DE UM DIREITO A UMA QUOTA DE UMA MASSA DE BENS, QUE CONSTITUI UM PATRITIMÓNIO AUTÓNOMO E NÃO DE UM DIREITO INDIVIDUAL SOBRE CADA UM DOS BENS QUE A INTEGRAM.

- II - 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.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

A..., NIF..., e marido B..., NIF ..., residentes na Rua..., n.º ..., ...-... ... (doravante Requerentes), vieram, ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do Decreto-lei n.º 10/2011 de 20 de janeiro, na redação que lhe foi dada pela Lei 66-B/2012 de 31/12, formular pedido de constituição de Tribunal

Arbitral com árbitro singular, com vista à pronúncia de declaração de anulação do despacho de indeferimento da reclamação graciosa, notificada em 29/08/2025, proferido pelo Chefe do Serviço de Finanças de Alcobça, (documento um que juntam) e, conseqüentemente, com vista à pronúncia de declaração de anulação da liquidação de IRS de 2024, na quantia de € 3.631,11, (documento dois que juntam). Peticionam a anulação dos referidos actos e o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios.

É demandada a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante referida por “AT” ou “Requerida”.

Em 27 de Novembro de 2025, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e, automaticamente, notificado à AT.

Em conformidade com o disposto nos artigos 5.º, n.º 2, alíneas a) e b), 6.º, n.º 1, e 11.º, n.º 1, alínea a), todos do RJAT, o Exmo. Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou o Árbitro deste Tribunal Arbitral, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As Partes, notificadas dessa designação, não manifestaram vontade de a recusar (artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) a c), do RJAT e artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD).

O Tribunal Arbitral ficou constituído em 06 de Fevereiro de 2026.

Em 11 de Março de 2026, a Requerida apresentou Resposta e juntou o processo administrativo. A Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) defendeu-se por impugnação, concluindo que o pedido de pronúncia arbitral deve ser julgado improcedente, com as legais conseqüências.

Por despacho de 19 de Março de 2026, dispensou-se a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e determinou-se a prossecução dos autos com a produção de alegações escritas, por prazo simultâneo de 15 dias, nos termos do art. 120.º do CPPT, *ex vi* art. 29.º, n.º 1, a), do RJAT. Nesse mesmo despacho, alertou-se os Requerentes para o pagamento da taxa arbitral subsequente (art.

4.º, nº 4, do RCPAT) e solicitou-se a ambas as partes a remessa das peças processuais em formato editável (Word), ao abrigo do princípio da cooperação (art. 16.º, al. f), RJAT).

As Partes ofereceram alegações, nas quais reiteraram os respectivos entendimentos.

II. SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria para conhecer das liquidações aqui postas em crise, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 2, alíneas a) e b), 6.º, n.º 1, e 11.º, n.º 1, alínea a), todos do RJAT.

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

A acção é tempestiva, tendo o pedido de pronúncia arbitral sido apresentado no prazo de 90 dias previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, de acordo com a remissão operada para o artigo 102.º, n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”).

III. FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

1. MATÉRIA DE FACTO PROVADA

Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos que se julgam provados:

- A. A Requerente A... é herdeira legítima de C..., seu pai, falecido no dia 13 de maio de 2020, tendo sido habilitada como tal na escritura de habilitação de herdeiros, outorgada no dia 11 de janeiro de 2022, no Cartório Notarial a cargo de D..., sito ... (PA e Doc. 3 junto com o PPA, cujo teor aqui se dá por reproduzido).

- B. Na mencionada escritura de habilitação de herdeiros, foi declarado que o falecido deixou como únicas herdeiras sua esposa, E... e suas filhas, F... e A..., aqui Requerente (cit. Doc. 3).
- C. Por óbito do referido C... (*de cujus*), a Requerente e as demais herdeiras adquiriram, por sucessão legítima, a universalidade dos bens e direitos que compõem a herança, incluindo os seguintes bens imóveis:
- Prédio rústico, sito em ... – ..., composto de terra de sementeira, descrito na Conservatória do Registo Predial de Alcobaça com o número .../..., inscrito na matriz sob o artigo...;
 - Prédio rústico, sito em ..., composto de terra de sementeira e mato, descrito na Conservatória do Registo Predial de Alcobaça com o número .../..., inscrito na matriz sob o artigo ... (PA).
- D. Por escritura pública de compra e venda, celebrada em 17.04.2024, a Requerente, juntamente com as restantes herdeiras, declararam vender os bens imóveis acima identificados, pelos preços de € 170.000,00 e € 10.000,00, respetivamente (PA e Doc. 4 junto com o PPA, cujo teor aqui se dá por reproduzido).
- E. À data da venda, a herança encontrava-se indivisa, não tendo sido efetuada partilha dos bens (PA, cit. Doc. 4 e não controvertido).
- F. Os Requerentes declararam aquela venda, através da sua declaração de IRS Modelo 3 de 2024, no Anexo G, a alienação de imóveis (PA e não controvertido).
- G. A Requerente foi notificada da liquidação de IRS n.º 2025 ..., referente a 2024, com imposto a pagar no valor de 3.631,11€ e data limite de pagamento em 01-09-2025 (PA e Doc. 2 junto com o PPA, cujo teor aqui se dá por reproduzido).

- H. A Requerente pagou tal quantia em 23/08/2025 (Doc. 5 junto com o PPA, cujo teor aqui se dá por reproduzido).
- I. A Requerente apresentou Reclamação Graciosa no dia 16-07-2025, à qual foi atribuído o n.º...2025..., tendo esta sido objeto de despacho de indeferimento proferido pelo Chefe do Serviço de Finanças de Alcobaça, ao abrigo de Delegação de competências, em 29-08-2025, que lhe foi notificado por ofício da mesma data (PA e Doc. 1 junto com o PPA, cujo teor aqui se dá por reproduzido).
- J. Do mencionado Despacho de Indeferimento, extrai-se, em conclusão, o seguinte:
(...)
“22. A alienação dos bens imóveis em causa, os prédios rústicos ... e..., não se confunde com a alienação do quinhão hereditário, aqui é alienado um bem específico e determinado que compõe a herança indivisa, conjuntamente com os outros herdeiros, enquanto ato de disposição nos termos do artigo 2091.º, n.º 1 do Código Civil.
23. Neste caso concreto estamos perante uma transmissão de um bem em concreto, cujos ganhos decorrentes da venda constituem mais-valias tributáveis em sede da categoria G de IRS, nos termos gerais.
(...).
- K. O presente PPA foi apresentado em 25-11-2025.

2. FACTOS NÃO PROVADOS

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

3. MOTIVAÇÃO DA DECISÃO DE FACTO

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, em face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2 do CPPT, 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3 do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT, não tendo o Tribunal de se pronunciar sobre todas as alegações das Partes.

A convicção do Tribunal fundou-se na análise dos documentos existentes nos autos, nomeadamente o PA junto pela Requerida e os anexados com o PPA, conforme está reflectido em relação a cada facto considerado provado.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas Partes e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja validade terá de ser aferida em relação à concreta matéria de facto consolidada.

IV. FUNDAMENTAÇÃO JURÍDICA

1. POSIÇÕES DAS PARTES

Alegam os Requerentes, em síntese:

- a herança encontrava-se indivisa, não tendo sido realizada a respetiva partilha, circunstância que assume relevância determinante para a qualificação jurídica da operação;
- enquanto subsistir a indivisão hereditária, os herdeiros são titulares de um direito de natureza ideal e abstrata sobre a universalidade dos bens que integram a herança, não lhes assistindo qualquer direito de propriedade individualizado sobre bens concretos;
- a operação em causa não consubstancia a transmissão de um direito real sobre bens imóveis determinados, mas antes a disposição de uma posição jurídica inserida num património autónomo, porquanto os herdeiros não dispunham de direitos reais individualizados sobre os referidos bens;
- consequentemente, a operação em causa não se subsume à previsão normativa constante do artigo 10.º, n.º 1, al. a), do CIRS.

A Autoridade Tributária contrapõe, resumidamente:

- estamos perante a celebração de uma escritura pública de compra e venda de bens imóveis concretos e determinados, com a intervenção de todos os co-herdeiros, demonstrativa de uma intenção clara de alienar um imóvel específico e não um quinhão hereditário;

- na alienação de um bem imóvel específico e determinado da herança indivisa, não estamos já perante alienação do direito à herança ou do direito ao quinhão hereditário, mas antes perante uma transmissão de um bem em concreto que ingressará na esfera jurídica do adquirente desse mesmo bem, o qual não irá ocupar nenhuma posição na herança indivisa;

- a operação em causa teve, pois, o efeito jurídico típico de uma compra e venda de imóvel e não de uma cessão de quinhão hereditário, dado que o notário não fez constar da escritura “o quinhão hereditário de que dispõem na herança aberta por óbito de ...”;

- 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 revela-se 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;

- 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.

2. QUESTÃO A DECIDIR

A questão a decidir consiste em ajuizar sobre se a alienação de direitos sobre heranças ilíquidas e indivisas, quando estas incluam bens imóveis, configura uma alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, sujeita a tributação em sede de IRS, nos termos da alínea a) do n.º 1 do art.º 10.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, como sustenta a AT, ou se, pelo contrário, deve qualificar-se como alienação de um quinhão hereditário, não sujeita a tributação, como defendem os Requerentes.

Atenta a argumentação que precede, deve ter-se presente a irrelevância da qualificação dos negócios constante das escrituras - concretamente, se aí se disse ter efectuado uma venda de direitos de propriedade sobre prédios ou uma cessão de direitos sobre heranças -, pois é aos órgãos que aplicam a lei que compete atribuir a qualificação jurídica adequada aos factos para efeitos de tributação, como se constata do n.º 4, do artigo 36.º da LGT: «*a qualificação do negócio jurídico efectuada pelas partes, mesmo em documento autêntico, não vincula a administração tributária*».

3. A JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

A questão decidida 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 33/24.1BALS, 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 ».

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, exarou-se nesse acórdão, citando:

“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. (...)

Com este pano de fundo, o Acórdão deste Supremo Tribunal de 25-11-2009, Proc. n.º 0975/09, www.dgsi.pt concluiu que:

“I — 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.

II — Assim, porque a alienação “[...] de quinhão hereditário, mesmo que a herança seja apenas constituída por bens imóveis, não pode considerar-se “alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis”, não estão sujeitos a IRS os eventuais ganhos resultantes dessa alienação. [...]” Com efeito, “[...] só com a partilha é que o herdeiro se torna pleno titular dos direitos (seja qual for

a respectiva natureza) 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 (singular ou em compropriedade) sobre eles e nessa qualidade a poder exercer os direitos correspondentes”.

Nesta sequência, importa também ter presente o Acórdão deste Supremo Tribunal de 28-01-2015, Proc. n.º 0450/14, www.dgsi.pt, onde se ponderou que:

“...Como bem se refere na sentença recorrida 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”. (Acórdão do STJ, de 07.05.2009 — Processo n.º 08B3572 que aqui seguimos. Em sentido idêntico, entre outros, v. os Acórdãos da Relação do Porto, de 04.03.2002 — Processo n.º 0151906 e da Relação de Lisboa, de 12.06.96 — Processo n.º 1936 e de 26.11.96 — Processo n.º 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 artigo 10.º 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. n.º 01863/13, www.dgsi.pt, dá nota que “...constituindo a herança indivisa uma universalidade relativamente à qual não houve ainda partilha de bens (art. 2119.º 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 (cf. Pires de Lima e Antunes Varela, Cód. Civil Anotado, Vol. III, 2.ª ed, pág. 347-348, e Vol. VI, pág. 160, Capelo de Sousa, Lições de Direito das Sucessões, Vol. II, 2.ª ed, pág. 90-92, 99 e 126; Revista dos Tribunais, n.º 84, pág. 196, n.º 87, pág. 126 e n.º 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 o 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.

(...)

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.

(...).

Com estes fundamentos, o STA concluiu que situações como a que se configura nos autos, nas quais os herdeiros vendem bens imóveis integrados numa herança indivisa, não se enquadram na estatuição 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.

Dispõe a este propósito o artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS:

“1 — Constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem de:

a) Alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis; (Redação da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro) [...]”

Pelo que se evidenciou no acórdão de uniformização 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.

Aliás, é de notar ainda que o entendimento acima transcrito, ao qual se adere sem qualquer restrição, foi adoptado por unanimidade do Pleno da 2ª Secção do STA, dele se recolhendo ainda que deve ser aplicado 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 150/25.8BALSB, 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” (v. Decisão arbitral proferida no P. 948/2025-T, de 17-03-2026).

Nesse caso, a matéria de facto era a seguinte:

“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 ...”

No acórdão fundamento então indicado a matéria de facto relevante era:

“10 - O Requerente, conjuntamente com os restantes herdeiros, do dito prédio, procederam à venda do imóvel na sua totalidade, sendo que cada um dos alienantes recebeu a sua parte do valor da venda, de acordo com a sua quota, conforme consignado em escritura pública.”

Assim, é de realçar a sintonia com a regra, já aludida, de que a qualificação do negócio jurídico efectuada pelas partes não é vinculativa para o aplicador do direito (artigo 36.º, n.º 4, da LGT), sendo indiferente, para efeitos fiscais, que os herdeiros tenham dito que vendiam os quinhões hereditários sobre o prédio ou que venderam o prédio, pois a materialidade é a mesma: os herdeiros de herança indivisa não tinham direito de propriedade, mas apenas quinhões hereditários, por isso, não podiam vender o que não tinham. Enquanto tal, mesmo que tenham dito que vendiam o imóvel, para efeitos tributários a qualificação do negócio é de venda de quinhões hereditários.

4. APRECIÇÃO

No caso *sub judice*, a prova revela que a Requerente e demais herdeiras declararam vender dois imóveis integrados na herança ainda indivisa / não partilhada de seu falecido esposo e pai (Factos A, B, C, D, e E). A Requerente declarou tal venda na sua declaração de IRS Modelo 3 de 2024, no Anexo G, e, na sequência, foi notificada da liquidação que ora impugna (Factos F e G).

Esta situação de facto é como que decalcada da que se apreciou no mencionado acórdão uniformizador (STA, Ac. n.º 7/2025, de 29-04-2025), designadamente na decisão arbitral recorrida, prolatada a 18-01-2024, no P. 524/2023-T e que foi mantida na ordem jurídica, aí se tendo considerado provado, abreviadamente, que *“B. A Requerente declarou a alienação daquele imóvel, na sua declaração de IRS Modelo 3, mas o que transmitiu foi o quinhão hereditário do qual esse imóvel fazia parte, concretamente o quinhão hereditário pertencente a si e a seu falecido cônjuge, na herança ilíquida e indivisa aberta por óbito de BB, falecida em.../1985, e o quinhão hereditário pertencente a CC, na herança ilíquida e indivisa aberta por óbito de BB, na qualidade de herdeira final deste, como consta de escritura pública outorgada no dia 18 de Junho de 2022”*.

Já agora, diga-se que a situação de facto colocada na decisão arbitral fundamento também proferida no CAAD, no âmbito do processo n.º 176/2017-T, datado 14/09/2017, é (não podia deixar de o ser) notoriamente semelhante às anteriormente expostas, como pode ver-se no dito acórdão. Reforçando esta asserção, aí se diz que em ambos os casos, como também no presente:

*“— encontramos-nos diante a tributação de quinhões hereditários relativos a heranças ilíquidas e indivisas aberta por óbito de familiares;
— a herança indivisa incorpora bens imóveis, exclusivamente ou com outros bens;
— ocorreu a transmissão onerosa de quinhões hereditários dos quais tais imóveis faziam parte;
— foram apuradas mais-valias relativas à venda de tais quinhões hereditários, tributados em IRS.”*

Perante situações de facto como a que ora se apresenta também já o STJ, em acórdão de 30/01/2013, proferido no proc. n.º 1100/11.7TBABT.E1.S1, tinha exarado (em sumário) que *«...até à partilha, os co-herdeiros de um património comum, adquirido por sucessão mortis-causa, não são donos dos bens que integram o acervo hereditário, nem mesmo em regime de compropriedade, pois apenas são titulares de um direito sobre a herança (acervo de direitos e obrigações) que incide sobre uma quota ou fracção da mesma para cada herdeiro, mas sem que se conheça quais os bens concretos que preenchem tal quota».*

Este entendimento, de resto, vinha já sendo unanimemente trilhado pela jurisprudência superior como se recolhe de um outro acórdão do STJ, de 07/05/2009, proc. 08B3572, que reflete essa mesma doutrina e jurisprudência dominante, e no qual se deixou exarado o seguinte: *«Não há qualquer dúvida de que, enquanto uma herança se mantiver indivisa, cada um dos herdeiros é titular de um direito a uma quota de uma massa de bens, que constitui um património autónomo, e não de um direito “individual” — no sentido de um direito de que é único titular ou co-titular, mas relativamente a um bem ou direito especificado — sobre cada um dos bens que a integram. Essa situação de indivisibilidade do património colectivo, que, como regra, impõe que os direitos a ela relativos só possam “ser exercidos conjuntamente por todos os herdeiros ou contra todos os herdeiros” (n.º 1 do artigo 2091.º do Código Civil), e que impede um co-herdeiro de dispor de bens determinados, só cessa com a liquidação e partilha, como resulta do artigo 2074.º do mesmo Código Civil. Também não há assim dúvida de que só com a partilha o herdeiro se torna pleno titular dos direitos (seja qual for a respectiva natureza) que por essa via lhe couberem; se a herança integrar a propriedade de bens imóveis, só com a partilha é que o herdeiro a quem vieram a ser atribuídos (em regime de propriedade singular ou de compropriedade) passa a ser titular do direito de propriedade*

sobre eles e, nessa qualidade, a poder exercer os direitos correspondentes» — (disponível em www.dgsi.pt).

Assim, tem de aceitar-se como incontornável que, à vista da factualidade que se nos depara e da lei que a rege, o entendimento manifestado pelo STA é o de que «...a transmissão pelos herdeiros de imóvel que faz parte de herança indivisa não consubstancia “alienação onerosa de direitos reais” para os efeitos do disposto na previsão da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRS, e nessa medida não são apurados ganhos tributáveis na esfera jurídica dos herdeiros.»

Não se vislumbrando motivo de divergência, a tal entendimento adere, sem reservas, também este Tribunal, considerando que 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, apenas 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.

Na verdade, a prova é inequívoca quanto ao facto de que os Requerentes não tinham qualquer direito real sobre os imóveis que declararam ter vendido quer na escritura celebrada a 17-04-2024, quer na sua declaração de IRS. Logo, não podiam vender aquilo que não tinham, o que constitui emanação do ancestral princípio “*Nemo plus iuris transferre potest quam ipse habet.*”

Embora de forma impropriamente expressa na escritura de compra e venda, o que os Requerentes alienaram foram direitos sobre uma herança indivisa, alienação essa que não pode ser tributada à luz do citado inciso normativo (art. 10.º, n.º 1, alínea a), CIRS).

As normas de incidência tributária constituem matéria abrangida pela reserva 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), estando, portanto, vedada a aplicação analógica da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRS a situações de transmissão de direitos que não sejam direitos reais. Aliás, 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).

5. DA INCONSTITUCIONALIDADE SUSCITADA PELA REQUERIDA

O processo arbitral tributário, como meio alternativo ao processo de impugnação judicial (n.º 2 do artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril), é, como este, um meio processual de mera legalidade, em que se visa eliminar os efeitos produzidos por actos ilegais, anulando-os ou declarando a sua nulidade ou inexistência [artigos 2.º do RJAT e 99.º e 124.º do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea a), daquele], pelo que os actos impugnados têm de ser apreciados tal como foram praticados, não podendo o tribunal, perante a constatação da invocação de um fundamento ilegal como suporte da decisão administrativa, apreciar se a sua actuação poderia basear-se noutros fundamentos.¹

Como se alcança da prova recolhida - Factos G), I), e J) - a Autoridade Tributária não suscitou qualquer questão de constitucionalidade no decurso do procedimento administrativo, apenas o tendo feito em sede de Resposta no presente PPA, o que representa manifesta e inadmissível fundamentação *a posteriori*, condenada ao decesso, por não poder considerar-se na aferição da legalidade dos actos impugnados. A proibição de fundamentação “póstuma” compreende-se e estriba-se na protecção essencial dos direitos de defesa ínsitos no princípio constitucional da tutela

¹ Neste sentido, podem ver-se, entre outros, os seguintes acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo, a propósito de situação paralela que se coloca nos processos de recurso contencioso:

– de 10–11–98, do Pleno, proferido no recurso n.º 32702, publicado em AP–DR de 12–4–2001, página 1207.

– DE 22–03–2018, PROCESSO Nº 0208/17.

Em sentido idêntico, podem ver-se:

– MARCELLO CAETANO, Manual de Direito Administrativo, volume I, 10.ª edição, página 479 em que refere que é "irrelevante que a Administração venha, já na pendência do recurso contencioso, invocar como motivos determinantes outros motivos, não exarados no acto", e volume II, 9.ª edição, página 1329, em que escreve que "não pode (...) a autoridade recorrida, na resposta ao recurso, justificar a prática do acto recorrido por razões diferentes daquelas que constam da sua motivação expressa".

– MÁRIO ESTEVES DE OLIVEIRA, Direito Administrativo, Volume I, página 472, onde escreve que "as razões objectivamente existentes mas que não forem expressamente aduzidas, como fundamentos do acto, não podem ser tomadas em conta na aferição da sua legalidade".

judicial efectiva (arts. 20.º, n.º 1, e 268.º, n.º 4 da CRP), uma vez que se a AT tivesse invocado outros fundamentos da liquidação, também a fundamentação da impugnação e as provas carreadas pelo SP poderiam ser diferentes.

Não obstante, pela clarividência e profundidade com que esta exacta matéria foi tratada noutro processo arbitral, sobreponível ao caso ora em apreço, e por merecer a nossa plena adesão, extracta-se da já citada DA, de 17-03-2026, prolatada no P 948/2025-T, o trecho que segue:

“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 ínsito 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 as 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.”

Em suma, situações como a que se aprecia nestes autos, em que se transmitiram direitos sobre uma herança indivisa, não se enquadram na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRS – solução interpretativa não é materialmente inconstitucional.

Decorre do exposto que a liquidação impugnada enferma de vício de violação de lei por erro sobre os pressupostos de direito, erro esse que conduz à anulação de tal liquidação, nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo, subsidiariamente aplicável *ex vi* do artigo 2.º, alínea c), da LGT e do artigo 29.º, n.º 1, alínea d), do RJAT.

Cumpre, pois, declarar a total procedência do pedido formulado nestes autos.

6. REEMBOLSO E JUROS INDEMNIZATÓRIOS

Na sequência da anulação da liquidação de imposto, a Requerente têm direito a ser reembolsada das quantias indevidamente pagas, consoante o supra exposto, o que é consequência da anulação.

Atento o disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo, cabendo-lhe *“restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito”*

De harmonia com o n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, *“é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”*.

Nos termos do n.º 1 do artigo 43.º da LGT, *“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”*.

O conceito de “erro imputável aos serviços” tem sido abundantemente interpretado pelos tribunais, entendendo-se que a actuação ilegal da Administração constitui sempre erro imputável

aos serviços (acórdão STA, de 21-01-2015, proc. n.º 632/14). Assim, tendo a Administração Tributária errado nos pressupostos de direito, como ficou demonstrado no caso presente, tal erro é imputável aos serviços, para efeitos da citada norma.

Em total sintonia, o artigo 100.º da LGT estabelece que *“A administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei.”*

Têm, portanto, os Requerentes o direito a ser reembolsados da quantia que pagaram, em 23-08-2025, e que impugnam, no montante de 3.631,11€, e a receber juros indemnizatórios, calculados desde a data do despacho de indeferimento da Reclamação Graciosa, 29-08-2025 (*vide* Acórdão uniformizador de jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, de 25-02-2026, no processo n.º 176/25.4BALSb), até à data do processamento da respectiva nota de crédito, em que serão incluídos, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 1 e 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, 61.º, n.º 5, do CPPT, 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

V. Decisão

Pelo exposto, decide este Tribunal Arbitral julgar totalmente procedente o pedido arbitral e, em consequência, determinar:

- I) a anulação do acto de indeferimento da Reclamação Graciosa acima identificado;
- II) a anulação da liquidação de IRS aqui impugnada, com o n.º 2025..., na quantia de 3.631,11€;
- III) a condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira a reembolsar tal quantia, indevidamente paga, acrescida de juros indemnizatórios, calculados nos termos acima expostos;
- IV) a condenação da aqui Requerida nas custas do processo.

VI. Valor da causa

Fixa-se o valor do processo em 3.631,11€ (três mil seiscientos e trinta e um euros e onze cêntimos), nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e do artigo 306.º, n.º 2, do CPC, *ex vi* artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”).

VII. Custas

Custas no montante de 612,00 € (seiscientos e doze euros), a cargo da Requerida, de acordo com a Tabela I anexa ao RCPAT e com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, 4.º, n.º 5, do RCPAT e 527.º, n.ºs 1 e 2, do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, 18 de Maio de 2026.

O Árbitro,

(A. Sérgio de Matos)