

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 227/2026-T

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

Sumário

- I. Nos termos do acórdão uniformizador de jurisprudência do STA no processo n. 033/24.1BALSB de 29 de abril de 2025, “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

O árbitro Paulo Ferreira Alves, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o Tribunal Arbitral Singular, constituído em 11 de maio de 2026, decide o seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., com o número de identificação fiscal português ..., residente na Rua ..., n.º..., ...-... - Penafiel, veio requerer a constituição de Tribunal Arbitral e deduzir pedido de pronúncia arbitral (“ppa”), nos termos do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a) e no artigo 10.º, ambos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, na redação vigente.

A Requerente pretende a declaração de ilegalidade e consequente anulação do ato tributário do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) n.º 2022 ... (ano 2021, valor pago 3.083,02 €) e n.º 2023... (ano 2022, valor pago 7.672,26 €), relativas à tributação indevida de mais-valias por alienação de quinhão hereditário em heranças indivisas compostas por bens imóveis.

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

Em 4 de março de 2026, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD, tendo a AT sido notificada.

De acordo com o preceituado nos artigos 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a), e 11.º, n.º 1, alínea a), todos do RJAT, o Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou o ora árbitro para formar o Tribunal Arbitral Singular, que comunicou a aceitação do encargo. As Partes, notificadas dessa designação, não manifestaram vontade de a recusar.

O Tribunal Arbitral Singular ficou constituído em 11 de maio de 2026.

Em 23 de maio de 2023, a Requerida foi notificada para apresentar a sua resposta, nos termos do artigo 17.º do RJAT, tendo-o feito dentro do prazo legal de 30 dias.

Por despacho de 15 de junho de 2026, foi dispensada a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT. No mesmo despacho, foram as Partes notificadas para apresentar alegações escritas facultativas, no prazo simultâneo de 10 dias, tendo ainda sido fixado o prazo para a prolação da decisão. A Requerente apresentou resposta as exceções e a alegações escritas dentro do prazo concedido.

POSIÇÃO DA REQUERENTE

A Requerente fundamenta a sua pretensão arbitral nos termos que se sintetizam de seguida:

Por óbito do pai da Requerente A..., B..., em 29/01/1997, foi aberta a herança com o

NIF ..., tendo-lhe sucedido como únicos herdeiros legitimários a sua mulher e os três filhos, conforme Escritura de Habilitação de Herdeiros de 08/04/1997 e Registo Central de Contribuinte n.º ... da AT (anexo 3)

Por óbito de sua mãe, C..., em 21/02/2021, foi aberta a herança com NIF ..., tendo-lhe sucedido como únicos herdeiros legitimários os filhos A..., D... e E..., conforme Escritura de Habilitação de Herdeiros de 18/03/2021 e Registo Central de Contribuinte n.º ... da AT (anexo 4)

Do acervo das heranças fazem parte bens imóveis, entre outros, conforme Modelo 1 do Imposto do Selo - Comprovativo de Participação de Transmissões Gratuitas da AT.

São herdeiros, conjuntamente com a Requerente A..., mais dois irmãos, transmitindo-se a cada um quota ideal de 1/3 da herança indivisa, conforme Modelo 1 do Imposto do Selo, com NIF da herança

A herança permaneceu indivisa, sem partilhas.

No caso concreto, o objeto de transmissão foi o quinhão hereditário, do qual os imóveis faziam parte integrante da herança indivisa, tendo a participação nos atos de escritura pública de 29/10/2021 e 08/04/2022 (anexos 5 e 6), ocorrido na qualidade de herdeiros, não como titulares de direito de propriedade sobre os bens, conforme Acórdão do CAAD de 28/01/2024 – Processo n.º 524/2023-T.

Os bens constantes dos Anexos G das declarações de IRS Modelo 3 de 2021 e 2022 (anexo 2), resultam da transmissão de quinhão hereditário, sem que os herdeiros detivessem direito real sobre os imóveis específicos.

Na declaração de 2021, consta alienação de quota-parte de 12,50% (adquirida em janeiro de 1997 por falecimento do pai) e 20,83% (em fevereiro de 2021 por falecimento da mãe) de prédio urbano em Santo Tirso (matriz ..., artigo U-...), sendo a mais-valia apurada tributada em 50% nos termos do art. 43.º, n.º 2, al. b), CIRS), conforme notificação de audição prévia da AT (anexo 7).

Em 29/06/2022, foi emitida a liquidação n.º 2022..., no valor de 3.083,02 € pago dentro do prazo previsto.

Na declaração de 2022, consta alienação de quota-parte similar de prédio misto em Alquerubim (matriz..., artigos U-... e R-...), sendo a mais-valia apurada tributada em 50% nos termos do art. 43.º, n.º 2, al. b), CIRS), conforme notificação de audição prévia da AT (anexo 7), não se tratando de alienação onerosa de direito real sobre imóvel, mas de transmissão de quinhão hereditário em herança indivisa.

Em 07/06/2023, foi emitida a liquidação n.º 2023 ..., no valor de 7.672,26€, pago dentro do prazo previsto.

Em 01/07/2025, foi requerida revisão oficiosa à AT, com fundamento no Acórdão Uniformizador de Jurisprudência do STA n.º 7/2025. Em 01/07/2025, foi requerida revisão oficiosa à AT, com fundamento no Acórdão Uniformizador de Jurisprudência do STA n.º 7/2025 (Processo 33/24.1BALSB, de 29/04/2025).

Em 14/11/2025, foi enviado projeto de indeferimento pela Direção de Finanças do Porto (anexo 7).

Em 03/12/2025, exerceu-se direito de audição prévia (art. 60.º da LGT), com contra-argumentação baseada em jurisprudência (anexo 8).

Em 12/12/2025, recebeu-se decisão final de indeferimento (anexo 9).

Em 08/02/2026, foi enviado pedido de reapreciação, adicionando Acórdão do STA de 17/12/2025 (Processo 0136/25.5BALSB)

A Requerente termina peticionando que seja declarada a ilegalidade das liquidações de IRS n.º 2022 ... (2021) e n.º 2023 ... (2022); que seja ordenada a revisão e correção das mesmas, com anulação da tributação indevida de mais-valias; que seja determinado o reembolso do imposto indevidamente liquidado e pago (3.083,02 € + 7.672,26 €), acrescido de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º da LGT; e que seja condenada a Requerida nas custas e demais encargos.

POSIÇÃO DA REQUERIDA

A Requerida, na sua resposta, sustentou o seguinte:

Quando se verifique a alienação de bens específicos e perfeitamente concretizados do acervo hereditário em situação de indivisão, mesmo que todos os sucessíveis intervenham em concordância no negócio, o que se concretiza é uma transmissão daquele bem, no caso imóvel, daquela herança indivisa, e não uma transmissão do direito abstratamente considerado; assim, quando se revele por demais evidente que de facto o que os herdeiros concretizam configura-se como uma efetiva alienação do direito real de propriedade sobre imóvel concreta e perfeitamente individualizado, como parece ter ocorrido no caso concreto em cada um dos momentos de celebração negocial, tal encontra enquadramento na norma de incidência do art.º 10, n.º 1-a) do CIRS, pelo que os ganhos originados mostram-se sujeitos a IRS, não valendo neste caso o argumento de inexistência de norma de sujeição porque não se trata, de facto, da alienação de um direito abstratamente considerado e idealmente definido.

Na situação dos autos, tal como decorre do documento notarial de alienação onerosa, em 2017, do direito de propriedade do imóvel sito em Santo Tirso, bem integrante da herança indivisa aberta por óbito do pai da Requerente e posteriormente de sua mãe, razão pela qual é detentora de quota ideal sobre a universalidade do acervo, mostra-se claro que a transmissão incide sobre esse bem imóvel em concreto, e individualizado nessa escritura, e não sobre o quinhão considerado como um todo.

Na situação dos autos, tal como decorre do documento notarial de alienação onerosa, em 2022, do direito de propriedade do imóvel misto sito em Albergaria-a-Velha, bem integrante da herança indivisa aberta por óbito do pai da Requerente e posteriormente de sua mãe, razão pela qual é detentora de quota ideal sobre a universalidade do acervo, mostra-se claro que a transmissão incide sobre esse bem imóvel em concreto, e individualizado nessa escritura, e não sobre o quinhão considerado como um todo.

Reitera-se que, em cada documento notarial de alienação onerosa, ou em cada escritura, foi explicitado e individualizado, apenas e só, o imóvel objeto do negócio (ou o imóvel transacionado) que se concretizava em cada um dos momentos.

A ora Requerente, em cada um desses negócios celebrados (ou em cada uma dessas escrituras) não aliena o seu direito ao quinhão como um todo, mantendo a titularidade deste relativamente aos demais bens da herança, como aliás decorre do próprio texto dos documentos

notariais/escrituras, em que se concretiza e individualiza o bem objeto do negócio (não sendo ali feita qualquer menção a uma transmissão do acervo, na quota de cada um dos intervenientes, como um todo, incluindo a totalidade dos direitos e obrigações inerentes, sendo que esta mesma evidência igualmente decorre do facto de, num momento, ser alienado um bem e, posteriormente, outro dos bens imoveis, mas nunca a titularidade do quinhão).

Atento o exposto, não assiste razão à Requerente quanto ao alegado no PPA, não sendo a factualidade concreta (alienação de cada um dos referidos imóveis) enquadrável à luz do entendimento do Acórdão do STA de 29.04, que não é aplicável ao caso, mostrando-se legal o apuramento de imposto, concretamente as liquidações de IRS referentes ao ano de 2021 e ao ano de 2022, e igualmente não assistindo à Requerente qualquer direito a juros indemnizatórios.

Uma última nota, para referir que as liquidações referidas no PPA referentes ao ano de 2021 e ao ano de 2022, nos seus fundamentos de facto e de direito, mostram-se em pleno acordo com o entendimento jurisprudencial do STA, e o que se verifica é a distinção das situações onde os herdeiros de herança indivisa, concretizam negócios de esvaziamento seletivo e perfeitamente individualizado de alguns bens integrantes do acervo hereditário, mas nunca a titularidade do direito à herança ou ao direito ao quinhão como um todo, sendo que é esta última a que se aplica o entendimento jurisprudencial.

Esta consideração em nada se mostra contraditada, contrariamente ao que a Requerente intenta fazer crer, com o Acórdão do STA de 17.12.2025, onde se explicita "Mesmo que se verifique entre as decisões arbitrais em confronto oposição quanto à mesma questão fundamental de direito, não deve conhecer-se do mérito do recurso para uniformização de jurisprudência se a orientação perfilhada na decisão recorrida estiver de acordo com a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo".

Não é o entendimento do STA que se encontra em ponderação pela AT, que o sufragou claramente, mas tem de se destringir as realidades factuais que são apresentadas (a existir uma alienação do quinhão de herança indivisa, no caso de bens imóveis, inexistente norma de sujeição, mas se o negócio for uma venda de um bem concretamente individualizado do acervo hereditário, tal já não pode considerar-se).

Face a todo o explanado, deve ser negado provimento ao pedido de pronúncia arbitral, ou PPA.

Ou seja, falece razão à Requerente, porquanto no caso dos autos, assim se encontrando expresso nas duas escrituras, os negócios celebrados têm como objeto, em cada uma das escrituras, um bem imóvel concretizado, que integram o acervo hereditário, não obstante a intervenção de todos os herdeiros em acordo.

O certo é que, na realidade, o que se concretizou, em cada uma das escrituras, foi a transmissão onerosa do direito real de propriedade desse imóvel perfeitamente individualizado, pelo que o ganho daí resultante, em cada um dos exercícios, mostra-se sujeito a IRS como rendimento da Cat G, e não tendo enquadramento no entendimento pelo Acórdão do STA nº 07/2025 de 29.04.

Em cada uma dessas escrituras não se está numa situação equiparada à do referido Acórdão do STA.

Ou seja, não se está perante uma alienação onerosa da herança (existindo um herdeiro ou acordo de todos os sucessíveis), nem do quinhão hereditário que integre bens imóveis, que não se enquadram na norma de incidência do CIRS- art.º 10º, nº 1, alínea a) - na medida em que esta dirige-se às transmissões onerosas do direito de propriedade sobre bens imóveis e não à transmissão de um direito abstratamente considerado e sem estar concretizado em cada quota dos sucessíveis.

II. FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

1. FACTOS PROVADOS

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

- A. Por óbito do pai da Requerente A..., B..., em 29/01/1997, foi aberta a herança com o NIF ..., tendo-lhe sucedido como únicos herdeiros legitimários a sua mulher - C...- e os três filhos – D..., A... e E... . conforme anexo 3 do PPA - Escritura de Habilitação de

- Herdeiros de 08/04/1997 cujo teor se dá como reproduzido e Registo Central de Contribuinte n.º ... da AT
- B. Por óbito de sua mãe, C..., em 21/02/2021, foi aberta a herança com NIF ..., tendo-lhe sucedido como únicos herdeiros legítimos os filhos D..., A... e E... conforme anexo 4 do PPA - Escritura de Habilitação de Herdeiros de 18/03/2021 cujo teor se dá como reproduzido e Registo Central de Contribuinte n.º ... da AT.
- C. No dia 29 de outubro de 2021, foi celebrada uma escritura pública em que intervieram a Requerente, a sua irmã D... e o seu irmão E..., na qualidade de primeira a terceiro outorgante, onde declararam vender o prédio urbano sítio na rua ..., n.º ..., freguesia e conselho de..., inscrito na matriz sob o artigo... e descrito na conservatória do Registo predial com o número ..., pelo preço de 90.000,00€. Cfr. Anexo 5 do PPA, cujo teor se dá como reproduzido.
- D. Da referida escritura consta ainda que *:A referida fracção autónoma encontra-se registada pela apresentação dez, de dezasseis de Março de mil novecentos e setenta e nove, a favor de B... e mulher C... , actualmente falecidos, de quem a primeira a terceiro outorgantes, os referidos D..., A... e E..., são os seus únicos herdeiros, como tal já devidamente habilitados por duas escrituras, uma lavrada no dia oito de Abril de mil novecentos e noventa e sete, no extinto Cartório Notarial de Santo Tirso, exarada a folhas quarenta e duas e seguintes do livro de notas trinta e três —F e uma outra a cargo no dia dezoito de Março do ano corrente, no Cartório Notarial a cargo da Notária de F..., sito no concelho de Santo Tirso, exarada a folhas quarenta e oito e seguintes do livro de notas duzentos e trinta - G, de que me foram exibidas certidões extraídas nas datas das outorgas das escrituras.* €. Cfr. Anexo 5 do PPA, cujo teor se dá como reproduzido.
- E. No dia 8 de abril de 2021, foi celebrada por documento particular autenticado, em que intervieram a Requerente, a sua irmã D... e o seu irmão E..., na qualidade de primeiros outorgantes, onde declararam vender o prédio misto, descrito na Conservatória do Registo Predial de Albergaria-a-Velha sob o número .../..., da freguesia de ..., com o registo de aquisição a favor de B... e mulher C... pelas AP. 1 de 1971/01/27 e AP. 7 de 1990/03/05, inscrito na respetiva matriz predial urbana sob o artigo ... da freguesia de

- ..., que teve a sua proveniência no artigo urbano ... da freguesia de ..., com o valor patrimonial tributário de 56.535,50 euros, e inscrito na respetiva matriz predial rústica sob o artigo ... da freguesia de ..., com o valor patrimonial tributário de 1.089,33 euros pelo preço de 125.000,00€. Cfr. Anexo 6 do PPA, cujo teor se dá como reproduzido.
- F. Do referido documento particular autenticado consta ainda que “*O Imóvel supra indicado faz parte do acervo de bens das heranças abertas por óbito de B..., falecido no dia 29/01/1997 e de sua mulher C..., falecida no dia 21/02/2021*”. Cfr. Anexo 6 do PPA, cujo teor se dá como reproduzido
- G. A Requerente submeteu a sua declaração de IRS referente ao ano de 2021, onde consta alienação de quota-parte de 12,50% (adquirida em janeiro de 1997 por falecimento do pai) e 20,83% (em fevereiro de 2021 por falecimento da mãe) de prédio urbano em Santo Tirso (matriz ..., artigo U-...). Cfr. PA.
- H. Em 29/06/2022, foi emitida a liquidação n.º 2022..., no valor de 3.083,02 € pago dentro do prazo previsto. Cfr. PA.
- I. A Requerente submeteu a sua declaração de IRS referente ao ano de 2022, onde consta alienação de quota-parte similar de prédio misto em ... (matriz ..., artigos U-... e R-...). Cfr. PA.
- J. Em 07/06/2023, foi emitida a liquidação n.º 2023..., no valor de 7.672,26€, pago dentro do prazo previsto. Cfr. PA.
- K. A herança permaneceu indivisa, sem partilhas.
- L. A Requerente submeteu em 1 de julho de 2025, o pedido de revisão oficiosa contra os atos de liquidação referidos, ao qual foi atribuído o n.º ...2025... . Cfr. PA.
- M. A Requerente foi notificada em 14 de novembro de 2025, do projeto de indeferimento pela Direção de Finanças do Porto, e para vir exercer o seu direito de audição prévia. Cfr anexo 7 do PPA.
- N. Em 03 de dezembro de 2025, a Requerente exerceu o direito de audição prévia. Cfr. anexo 8 do PPA.
- O. A Requerente notificada da decisão final de indeferimento do pedido de revisão oficiosa em 12 de dezembro de 2025. cf. Documento 9 da PPA.

P. Em 08 de fevereiro de 2026 a Requerente, enviou um pedido de reapreciação da decisão de indeferimento. Cfr. Anexo 10 do PPA.

2. MOTIVAÇÃO DA DECISÃO DA MATÉRIA 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 Código de Processo e Procedimento Tributário (“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, mas apenas sobre as questões de facto necessárias para a decisão a proferir.

No que se refere aos factos provados, a convicção do árbitro fundou-se na análise crítica da prova documental junta aos autos pelas Partes e nas posições por estas assumidas em relação aos factos, que são consensuais. A questão a decidir é, pois, unicamente de direito.

Não existem factos alegados, com relevância para a apreciação da causa, que devam considerar-se não provados.

Consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo por base a análise crítica e conjugada dos documentos juntos aos autos.

III. APRECIAÇÃO DAS EXCEÇÕES SUSCITADAS

A Requerida na sua resposta, alegou que (...) *a Requerente não peticiona a anulação da “decisão final de indeferimento” do pedido de “revisão oficiosa” das referidas liquidações de IRS,*

Mas “apenas” peticiona que “a) Seja declarada a ilegalidade das liquidações de IRS n.º 2022... (2021) e n.º 2023... (2022);” e que “b) Seja ordenada a revisão e correção das mesmas, com anulação da tributação indevida de mais-valias;”.

Ora, as referidas liquidações não são diretamente impugnáveis, atento o decurso do prazo de impugnação previsto no art.º 10º do RJAT, com referência a cada uma delas, com as

legais consequências (absolvição da instância da Requerida, o que se requer).

(...)

Sem conceder, e na eventualidade de assim não vir a ser entendido, a ausência de pedido final com referência à “decisão final de indeferimento” do pedido de “revisão oficiosa”, constitui uma insuficiência, ou incongruência da petição inicial (na medida em que na mesma alude-se a essa decisão), pelo que deverá, salvo melhor opinião, haver lugar ao aperfeiçoamento, ou à retificação da petição inicial/do pedido de pronuncia arbitral, por parte dos Requerentes, concretamente do titulo “Pedido Final”.

Cumpre decidir,

A AT não identifica qual o regime jurídico em que funda o pedido de absolvição da instância, contudo sustenta que a Requerente se limita a pedir a anulação dos atos de liquidação e estes já não seriam diretamente impugnáveis à luz do art.º 10º do RJAT, cujo prazo de impugnação já teria sido ultrapassado, o qual conduz a absolvição da instancia.

Vejamos se o objeto mediato do pedido consiste na apreciação da ilegalidade das liquidações impugnadas, enquanto o objeto imediato corresponde à anulação da decisão expressa de indeferimento do pedido de revisão oficiosa.

Atenta a matéria de facto assente, a Requerente apresentou, em 1 de julho de 2025, pedido de revisão oficiosa contra os atos de liquidação aqui impugnados, ao qual foi atribuído o n.º ...2025... . Em 12 de dezembro de 2025, foi notificada da decisão de indeferimento desse pedido. O presente pedido de pronúncia arbitral foi apresentado dentro do prazo de 90 dias previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, conjugado com o artigo 102.º, n.º 1, alínea e), do CPPT, contado da decisão final de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, nos termos do artigo 57.º, n.ºs 1 e 5, da LGT, tendo a ação arbitral dado entrada em 3 de março de 2026.

Deste modo, a presente ação foi apresentada na sequência da decisão expressa de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, dirigido contra as liquidações cuja anulação se pretende. Não foi, portanto, intentada na sequência da data-limite de pagamento das liquidações, ocorrida em 2022 e 2023.

Assim, importa apreciar de seguida a competência material dos tribunais arbitrais e a tempestividade do pedido de constituição do Tribunal Arbitral.

A competência material dos tribunais arbitrais configura-se como matéria de ordem pública, devendo o seu conhecimento preceder o de qualquer outra matéria, em conformidade com o cotejo dos artigos 16.º do CPPT e 13.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (“CPTA”), *ex vi* alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

O âmbito de competência dos tribunais arbitrais é delimitado pelo disposto no artigo 2.º do RJAT e pela Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, compreendendo exclusivamente a apreciação das pretensões relacionadas com a declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte, de pagamento por conta, de atos de fixação da matéria tributável que não deem origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais. Este recorte da jurisdição arbitral em razão da matéria corresponde, de um modo geral, às pretensões que são sindicáveis nos Tribunais Tributários por via da impugnação judicial, conforme resulta do disposto no artigo 97.º, n.º 1 do CPPT.

Que a ação arbitral foi conformada pelo legislador como um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial, ressalta, de igual modo, do disposto no artigo 124.º, n.º 2 da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril (Lei do Orçamento do Estado para 2011), que consagrou a autorização legislativa ao Governo para introdução da arbitragem tributária, segundo o qual “O processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial [...]”.

Paralelamente, a Requerida vinculou-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD para apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhe esteja cometida pelo artigo 2.º do RJAT, nos termos do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, previsão não pode deixar de abranger o IRS, imposto que está em discussão nos presentes autos arbitrais.

Atenta a matéria assente, tendo a presente ação sido precedida do recurso à via administrativa, nos termos do artigo 132.º do CPPT, e incidindo o seu objeto sobre a apreciação

da legalidade de atos de liquidação de IRS, não subsistem dúvidas de que a matéria em causa se insere na competência deste Tribunal Arbitral.

Assim, conclui-se que o Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, atenta a conformação do objeto do processo, para conhecer dos atos de liquidação de IRS (v. artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 5.º do RJAT e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março), improcedendo o pedido formulado pela AT quanto a esta matéria, bem como quanto ao pedido de aperfeiçoamento do PPA com o mesmo fundamento.

Quanto à tempestividade do pedido de constituição do Tribunal Arbitral, importa recordar que esta constitui um pressuposto processual. A sua não verificação conduz à absolvição da instância, nos termos dos artigos 278.º, n.º 1, alínea e), 576.º, n.º 2, e 577.º, todos do CPC, bem como do artigo 89.º, n.º 4, alínea k), do CPTA, aplicáveis por força do artigo 29.º, n.º 1, do RJAT.

Sucede que, no caso dos autos, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi apresentado na sequência do indeferimento expresso do pedido de revisão oficiosa, instaurado pela Requerente contra as liquidações de IRS. Não procede, por isso, o entendimento da Requerida de que o pedido teria sido dirigido diretamente contra as liquidações emitidas em 29 de junho de 2022 e 7 de junho de 2023, cujo prazo de impugnação judicial já teria terminado em 2022 e 2023.

Nestes termos, entende o Tribunal que não se verifica a intempestividade invocada, improcedendo, por conseguinte, a exceção suscitada.

1. DEMAIS PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

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

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo de 90 dias

previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, conjugado com o artigo 102.º, n.º 1, alínea e) do CPPT, contado da decisão final de indeferimento do pedido de revisão oficiosa em 12 de dezembro de 2025 (v. artigo 57.º, n.ºs 1 e 5 da LGT), tendo a ação arbitral dado entrada em 3 de março de 2026.

A Requerente requereu a apensação do presente processo à ação com o registo de entrada n.º ..., em nome da sua irmã, D..., alegando que a questão controvertida é a mesma e que estão em causa factos e fundamentos idênticos. Todavia, a Requerente não fundamentou nem instruiu devidamente tal pretensão, não dispondo o Tribunal dos elementos necessários para apreciar a admissibilidade da apensação. Por conseguinte, indefere-se o pedido.

Não foram identificadas nulidades ou questões que obstem ao conhecimento do mérito.

IV. DO MÉRITO

Tendo em consideração a posição das Partes e a matéria de facto dada como assente, a questão central 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, na redação vigente à data dos factos, que estabelecia o seguinte:

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;

A questão em apreço 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 e publicado no Diário da República, I Série, de 4 de junho de 2025, no qual se 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».

No referido acórdão, o Supremo Tribunal Administrativo aderiu à jurisprudência firmada nos acórdãos de 12 de fevereiro de 2025, proferido no processo n.º 82/19, e de 25 de novembro de 2009, proferido no processo n.º 0975/09, nos seguintes termos:

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.

(...)

“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. 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. 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, 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 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 a transmissão de quinhão hereditário da herança quando integrada por bens imóveis, não se enquadra na previsão do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS, uma vez que esta norma incide sobre a "alienação onerosa de direitos reais sobre imóveis" e não sobre o direito ao quinhão hereditário.

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 é aplicável quando subsistam dúvidas interpretativas quanto ao sentido da norma tributária.

Igualmente, por força do artigo 36.º, n.º 4, da LGT — segundo o qual «a qualificação do negócio jurídico efetuada pelas partes, mesmo em documento autêntico, não vincula a administração tributária» —, é irrelevante a qualificação atribuída aos 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 tributação¹.

No acórdão citado, o Supremo Tribunal Administrativo afirmou expressamente, por unanimidade, que o entendimento adotado é igualmente aplicável às situações em que a herança seja constituída exclusivamente por bens imóveis.

A jurisprudência uniformizada visa prevenir a prolação de decisões contraditórias sobre a mesma questão de direito, assegurando uma interpretação e aplicação uniformes do direito, nos termos do artigo 8.º, n.º 3, do Código Civil, e em concretização do princípio da igualdade consagrado no artigo 13.º da Constituição da República Portuguesa. Por essa razão, os tribunais arbitrais, enquanto tribunais de primeira instância, devem aplicar a jurisprudência uniformizada, salvo quando se anteveja, de forma objetiva, a possibilidade da sua alteração ou existam razões ponderosas que justifiquem solução divergente.

A observância dessa jurisprudência mostra-se particularmente justificada no caso em apreço. Com efeito, em momento posterior à decisão uniformizadora, o Supremo Tribunal Administrativo reafirmou tratar-se de jurisprudência consolidada, designadamente no acórdão do Pleno de 25 de junho de 2025, proferido no processo n.º 150/25.8BALS e aprovado por unanimidade, relativo a uma situação em que todos os herdeiros cederam conjuntamente os seus direitos sobre uma herança cujo único bem era um imóvel.

Nestes termos, a questão deve ser apreciada à luz da jurisprudência uniformizada acima referida. Importa ainda ter presente que, por força do disposto no artigo 36.º, n.º 4, da LGT, é juridicamente irrelevante a qualificação atribuída pelas partes, nas escrituras públicas, aos negócios em causa, designadamente quando estes são qualificados como venda de imóveis integrantes de heranças indivisas, e não como cessão de quinhões hereditários.

Assim, nos termos do artigo 2030.º, n.º 2, do Código Civil, os herdeiros sucedem no património do falecido enquanto universalidade jurídica, sendo titulares apenas de uma quota ideal da herança indivisa e não de direitos individualizados sobre os bens que a compõem, situação que apenas se altera com a partilha, momento em que, nos termos do artigo 2119.º do

¹ Neste sentido veja-se a decisão do CAAD número 948/2025-T de 17 de Março de 2026.

mesmo Código, cada herdeiro passa a ser considerado sucessor exclusivo dos bens que lhe forem adjudicados; assim, enquanto a herança permanecer indivisa, os herdeiros não detêm direitos reais de propriedade sobre bens concretos da herança, razão pela qual a cessão de direitos hereditários não se subsume à previsão do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS, a qual pressupõe a alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis.

A norma em causa não consagra uma cláusula geral de tributação de quaisquer ganhos económicos obtidos com a transmissão de direitos relacionados com imóveis. Exige, antes, que o facto tributário seja juridicamente qualificável como alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis.

Ora, os alienantes de direitos sobre herança indivisa não são titulares de direitos reais sobre os bens concretos que a integram. Por essa razão, as respetivas alienações não se enquadram na previsão do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), 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 suscetíveis 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.

Conclui-se, assim, que a situação em apreço, relativa à transmissão de direitos sobre heranças indivisas, não se subsume à previsão da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRS, não enfermando tal interpretação de inconstitucionalidade material.

Em igual sentido, a decisão do CAAD proferida no processo número 948/2025-T de 17 de Março de 2026, que acolhemos sem reservas.

Em consequência, as liquidações impugnadas padecem de vício de violação de lei, por erro nos pressupostos de direito, na parte em que assentaram na consideração dos ganhos auferidos pela Requerente com a alienação dos respetivos direitos hereditários.

Tais vícios determinam a anulação das referidas liquidações, nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo, aplicável subsidiariamente por força do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

DO REEMBOLSO DO IMPOSTO INDEVIDAMENTE PAGO, ACRESCIDO DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS

A Requerente pede o reembolso do imposto pago, acrescido de juros indemnizatórios.

O direito a juros indemnizatórios pode ser reconhecido no processo arbitral, como resulta do disposto no artigo 24.º, n.º 5, do RJAT e da jurisprudência consolidada.

O Supremo Tribunal Administrativo tem entendido que o erro imputável aos serviços fica demonstrado quando seja procedente a reclamação graciosa ou a impugnação da liquidação e o contribuinte não tenha contribuído para aquele erro. A imputabilidade do erro aos serviços é independente da demonstração da culpa de qualquer dos seus funcionários, podendo servir de base à responsabilidade por juros indemnizatórios a falta do próprio serviço, globalmente considerado.

No caso particular da revisão do ato tributário por iniciativa do contribuinte, como sucede nos presentes autos, o artigo 43.º, n.º 3, alínea c) da LGT institui uma disciplina específica (uma *lex specialis*), constituindo-se a obrigação de indemnizar na esfera da Requerida somente depois de decorrido um ano a contar dos pedidos de revisão – v. acórdão de Uniformização de Jurisprudência, de 11 de dezembro de 2019, processo n.º 051/19.1BALS (Pedida pelo sujeito passivo a revisão oficiosa do acto de liquidação (cfr. art. 78.º, n.º 1, da LGT) e vindo o acto a ser anulado, mesmo que em impugnação judicial do indeferimento daquela revisão, os juros indemnizatórios são devidos depois de decorrido um ano após a

apresentação daquele pedido, e não desde a data do pagamento da quantia liquidada [cfr. art. 43.º, n.ºs 1 e 3, alínea c), da LGT].

Tendo o pedido de revisão oficiosa sido apresentado em 1 de julho de 2025, a contagem dos correspondentes juros indemnizatórios apenas se inicia em 2 de julho de 2026.

Nestes termos, são devidos juros indemnizatórios à Requerente a partir de 2 de julho de 2026, ao abrigo do disposto no artigo 43.º, n.º 3, alínea c), da LGT.

V. DECISÃO

De harmonia com o *supra* exposto, o Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar improcedente as exceções invocadas pela Requerida;
- b) Julgar a ação procedente e, em consequência, anular as liquidações de IRS aos anos de 2021 e 2022, com a inerente restituição do valor peticionado de € **10.755,28**;
- c) Julgar procedente o pedido de pagamento de juros indemnizatórios, nos termos decididos.
- d) Condenar a Requerida no pagamento integral das custas do processo.

VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se ao processo o valor de 10.755,28€ (**dez mil setecentos e cinquenta e cinco euros e vinte e oito cêntimos**), indicado pela Requerente, respeitante ao montante das liquidações cuja anulação pretende (valor da utilidade económica do pedido), e não impugnado pela Requerida, de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 306.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, este último *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

VII. CUSTAS

Custas no montante de 918,00€ (**novecentos e dezoito euros**), a suportar integralmente pela Requerida, por decaimento, em conformidade 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 e 4.º do RCPAT.

Lisboa, 30 de Junho de 2026

O árbitro,

Paulo Ferreira Alves