

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 42/2026-T

Tema: IRS – Mais -Valias; Partilha hereditária; Tornas

SUMÁRIO:

I. A partilha hereditária, tendo uma natureza jurídica declarativa e não translativa, não integra o conceito de «alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis» para efeitos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS, e por isso, não gera incrementos patrimoniais tributáveis em sede de Categoria G.

II. Antes da partilha, os herdeiros são titulares de um quinhão hereditário, isto é, de uma quota-parte ideal e abstracta sobre o acervo hereditário como um todo, e não de direitos reais sobre bens imóveis determinados.

III. As tornas, pagas ao herdeiro que na partilha não recebe bens em espécie (ou recebe menos do que a sua quota hereditária), constituem um mecanismo de igualação das partes e não configuram um «preço» pela alienação de direitos reais sobre imóveis. O herdeiro que recebe tornas não obtém um acréscimo patrimonial — recebe, em dinheiro, o equivalente exato do que já lhe pertencia enquanto cotitular da herança.

DECISÃO ARBITRAL

A Árbitro Filipa Barros, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar este Tribunal Arbitral Singular, constituído a 23 de março de 2026, decide o seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., contribuinte fiscal n.º..., residente na Rua ..., n.º, Porto, (doravante a “Requerente”), vem, nos termos conjugados dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 2, alínea a), e 10.º, n.º 1, alínea a), do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (“RJAT”) e 102.º, n.º 1, alínea d), do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), requerer a constituição do Tribunal Arbitral, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante Requerida ou AT), no qual peticionou:

- i. A declaração de ilegalidade e a anulação parcial da liquidação de IRS n.º 2021..., relativa ao ano fiscal de 2020, na parte respeitante à tributação das tornas recebidas pela Requerente no âmbito da partilha hereditária realizada em 6 de março de 2020, no montante de € 4.818,80 (quatro mil, oitocentos e dezoito euros e oitenta cêntimos);
- ii. A consequente anulação da decisão de indeferimento do pedido de Revisão Oficiosa, datado de 20-10-2025, da Direção de Finanças do Porto; e
- iii. A condenação da Requerida na restituição do imposto indevidamente pago, no montante de €4.818,80, acrescido dos correspondentes juros indemnizatórios.

O Pedido de Pronúncia Arbitral (doravante "PPA") tem como objeto imediato a declaração de ilegalidade do indeferimento do pedido de revisão oficiosa, que manteve na ordem jurídica a liquidação de IRS ora impugnada, e, como objeto mediato, a declaração de ilegalidade e consequente anulação parcial do ato tributário de liquidação de IRS n.º 2021..., referente ao exercício de 2020, na parte relativa à tributação das tornas recebidas em sede de partilha hereditária mortis causa.

Nos termos do disposto na alínea a), do n.º 2, do artigo 6.º e da alínea a), do n.º 1, do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico do CAAD designou a signatária como árbitro do presente Tribunal Arbitral Singular, que comunicou a aceitação do encargo no competente prazo.

Em 03-03-2026, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, à qual não opuseram recusa nos termos conjugados dos artigos 11.º, n.º 1, alíneas b) e c) e 8.º do RJAT e artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

Em consonância com a al. c), do n.º 1, do artigo 11.º, do RJAT, conforme comunicação do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, o Tribunal Arbitral Singular ficou constituído em 23-03-2026.

Notificada para o efeito por despacho de 24-03-2026, a AT apresentou a sua resposta em 06-05-2026, defendendo-se por impugnação, e pugnando pela improcedência do pedido. Foram apresentadas alegações escritas por ambas as partes, reiterando as posições defendidas nos seus articulados.

Por despacho de 11-05-2026, foi dispensada a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, por inexistência de matéria de facto controvertida que a justificasse.

II. DESCRIÇÃO SUMÁRIA DOS FACTOS

A. Posição da Requerente

A Requerente era cotitular, na qualidade de herdeira, de um prédio urbano sito nas ..., ..., avaliado em € 340.000,00 pelos herdeiros outorgantes. O seu quinhão hereditário correspondia a 25% desse valor, ou seja, € 85.000,00. Em 6 de março de 2020, foi realizada escritura de partilha mortis causa, na qual o imóvel foi adjudicado aos três co-herdeiros, tendo a Requerente recebido, em contrapartida, tornas no montante de € 85.000,00, correspondentes ao valor integral do seu quinhão.

Por erro, a Requerente inscreveu as tornas recebidas no Anexo G da sua declaração de IRS de 2020, o que originou a liquidação adicional impugnada, com apuramento de mais-valia tributável de € 25.089,69 e imposto liquidado de € 4.818,80, pago em 6 de outubro de 2021. Sustenta a Requerente que a liquidação é ilegal, porquanto a partilha hereditária tem natureza jurídica declarativa e não translativa (artigo 2119.º do Código Civil), com efeitos que

retroagem à abertura da sucessão (artigo 2031.º do Código Civil), pelo que não consubstancia «alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis» para os efeitos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS. As tornas, por sua vez, constituem uma forma de igualação dos quinhões hereditários e não configuram um «preço» pela transmissão de direitos reais. Assim, o quinhão hereditário da Requerente foi composto através de dinheiro, provindo das tornas recebidas dos co-herdeiros, a quem foi adjudicada a propriedade do imóvel objeto da partilha.

Esta posição encontra-se apoiada pela doutrina e pela jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Administrativo (doravante STA), designadamente nos Acórdãos proferidos nos processos n.ºs 0360/12.0BECBR (STA, 12-02-2020) e 077/17.0BEPDL (STA, 07-04-2021).

B. Posição da Requerida

A Requerida começa por pedir a improcedência do pedido, defendendo que o ato de liquidação é legal, sustentando que a escritura de «Partilha Mortis Causa» não titulou a transmissão de um quinhão hereditário enquanto universalidade, mas antes a transmissão de um bem imóvel específico e determinado.

Refere que a Requerente apresentou um pedido de revisão da liquidação relativa ao IRS do ano de 2020, onde alegou a alienação de quinhão hereditário relativo a herança indivisa, invocando para o efeito o Acórdão proferido pelo STA no processo n.º 033/24.1 BALSb, que uniformizou jurisprudência no sentido que *“A alienação de quinhão hereditário não configura alienação onerosa de direitos reais sobre imóveis.”*

A Requerida vem sublinhar que a argumentação expendida pela Requerente não pode proceder, pois faz uma errada interpretação das normas legais, bem como da jurisprudência aplicável.

Assim, defende que sendo a herança, o conjunto de bens, direitos e obrigações, incluindo dívidas, deixados por uma pessoa falecida, enquanto é considerada indivisa, todos os herdeiros são comproprietários do património, possuindo apenas uma quota-parte abstrata do total, sem propriedade exclusiva de bens específicos.

Concretizando, o quinhão hereditário refere-se à fração da herança atribuída a cada herdeiro, definida por lei ou testamento após o falecimento do autor da herança. E, representa uma quota abstrata do património total, sem correspondência com bens concretos, que só se concretiza após a divisão e adjudicação.

Por conseguinte, o quinhão pode ser objeto de transação, permitindo que um herdeiro ceda ou venda sua quota a outro herdeiro, ou a terceiros antes da partilha, transferindo seus direitos e obrigações na herança.

Ora, conforme os artigos 2124.º e seguintes do Código Civil, a alienação de herança ou de quinhão hereditário consiste na venda ou cessão do direito sobre a universalidade dos bens ou uma quota parte dela.

Esta transação deve seguir as regras gerais dos negócios jurídicos, incluindo o direito de preferência dos demais herdeiros, obedecendo às regras dos artigos 2125.º a 2133.º do Código Civil.

Entende a Requerida que no caso *sub judice* o documento denominado "*Partilha Mortis Causa*" não constitui prova de transmissão de um quinhão hereditário, pois, conforme se extrai do texto da partilha, limita-se a registar o procedimento de partilha de um dos bens do acervo hereditário, devidamente identificado, ficando demonstrado que a partilha em questão não abrangeu todo o acervo hereditário, mas apenas um imóvel desse acervo.

Ora, segundo a Requerida a alienação de quinhão hereditário, só não estaria sujeita a tributação em sede de IRS, se o quinhão fosse considerado um direito ideal e abstrato sobre a herança global.

Contudo, essa isenção não se aplica à partilha de bens específicos que não constituem a totalidade do acervo hereditário.

No caso, foi individualizado um único bem que constituía o objeto da partilha aqui em causa e não o quinhão hereditário de toda a herança, sendo evidente que a transação teve o efeito jurídico da transmissão de um bem imóvel em concreto.

Conclui a Requerida que a operação em causa é subsumível à norma de incidência da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do Código do IRS, gerando mais-valias tributáveis na categoria G, e pugna pela improcedência do pedido arbitral.

III. SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do DL n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, encontram-se devidamente representadas e são legítimas (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 é tempestivo, porquanto foi apresentado dentro do prazo de 90 dias previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, contado da notificação da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa (ofício n.º 2025..., de 20 de outubro de 2025).

Não existem exceções dilatórias ou perentórias de que importe conhecer que obstem ao conhecimento do mérito da causa.

IV. DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO

IV.1 Factos provados

Com relevância para a decisão da causa, consideram-se provados os seguintes factos:

1. O autor da herança, B..., faleceu, sendo seus únicos herdeiros legais a Requerente A... (NIF...) e seus irmãos C... (NIF...), D... (NIF...) e E... (NIF...), na qualidade de filhos do falecido – Cfr. Processo Administrativo, (doravante PA), o qual se dá por integralmente reproduzido;
2. A qualidade de únicos herdeiros foi declarada no Procedimento Simplificado de Habilitação de Herdeiros n.º .../2019, outorgado em 26 de novembro de 2019 na Terceira Conservatória do Registo Civil do Porto – Cfr. Doc. n.º 4 junto com o PPA;

3. O acervo hereditário integrava um prédio urbano composto por casa de um pavimento com cave e logradouro, sito nas ..., ..., na União das Freguesias de ... e ..., Concelho de Esposende, descrito na Conservatória do Registo Predial sob o número ... da Freguesia de ..., e inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ...(proveniente do artigo ... da extinta Freguesia de ...), com valor patrimonial tributário (VPT) de € 138.852,00 - Cfr. Doc. n.º 4 junto com o PPA;
4. Por escritura pública lavrada em 6 de março de 2020, no Cartório Notarial de Matosinhos (Notária Licenciada..., Livro..., fls. 16-17), foi outorgada escritura de «*Partilha Mortis Causa*»; - Cfr. Doc. n.º 4 junto com o PPA;
5. O prédio foi avaliado pelos quatro herdeiros outorgantes no valor de € 340.000,00 (trezentos e quarenta mil euros), correspondendo o quinhão hereditário de cada um ao valor de € 85.000,00 (25% de € 340.000,00) e a um VPT de € 34.713,00 (25% de € 138.852,00); - Cfr. Doc. n.º 4 junto com o PPA;
6. O imóvel foi adjudicado, em sede de partilha, a três dos quatro herdeiros —C..., D... e E...—, em compropriedade, com a quota indivisa de 1/3 para cada um; - Cfr. Doc. n.º 4 junto com o PPA;
7. À Requerente, A..., não foi adjudicado qualquer bem em espécie, tendo sido atribuído o valor do seu quinhão hereditário em dinheiro (tornas), no montante de € 85.000,00 (oitenta e cinco mil euros), pago pelos restantes três herdeiros — € 28.333,33 por cada um — através de três cheques bancários (Caixa Geral de Depósitos n.º ... e Millennium BCP n.ºs ... e...), quantia que a Requerente declarou ter recebido na data da outorga da escritura; - Cfr. Doc. n.º 4 junto com o PPA;
8. A Requerente inscreveu as tornas recebidas no Anexo G (mais-valias e outros incrementos patrimoniais) da sua declaração de IRS modelo 3 referente ao ano de 2020, o que originou a liquidação de IRS n.º 2021..., com apuramento de uma mais-valia tributável de € 25.089,69 (correspondente a 50% de € 50.179,37); - Cfr. Doc. n.º 3 junto com o PPA;

9. A Requerente pagou o imposto liquidado no montante de € 4.818,80, em 6 de outubro de 2021; - Cfr. Docs. n.º 1 e 3 junto com o PPA;
10. A Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa perante a Direção de Finanças do Porto (Proc. n.º ...2025...), peticionando a anulação da liquidação na parte relativa às tornas; - Cfr. Doc. n.º 2 junto com o PPA;
11. O pedido de revisão oficiosa foi indeferido por Despacho da Dra. ..., de 17 de outubro de 2025, por subdelegação da Diretora de Finanças do Porto, com fundamento em que a escritura de «Partilha Mortis Causa» não titulou a transmissão de um quinhão hereditário, mas a transmissão de uma quota parte de um imóvel urbano, não enquadrável na alienação de quinhão hereditário, pelo que o AUJ n.º 7/2025 do Pleno do Supremo Tribunal Administrativo não seria aplicável; - Cfr. PA;
12. Perante o indeferimento do pedido de revisão oficiosa, a Requerente apresentou no CAAD, em 12-01-2026, o presente Pedido de Pronúncia Arbitral.

IV.2 Factos não provados

Não existem factos essenciais não provados, uma vez que, todos os factos relevantes para a apreciação do mérito da causa foram considerados provados.

IV.3 Motivação da Matéria de Facto

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao atual artigo 596.º, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

A matéria de facto foi fixada por este Tribunal e a sua convicção (relativamente à matéria de facto) resultou da análise crítica dos documentos e informações constantes dos autos, do processo administrativo junto pela AT, os quais não foram impugnados, bem assim como da posição assumida pelas Partes nas respetivas peças processuais.

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.

V. OBJETO DOS AUTOS – MATÉRIA DE DIREITO

A questão de direito centra-se em determinar se as tornas recebidas pela Requerente em sede de partilha hereditária *mortis causa* configuram «alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis», para efeitos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS (CIRS), gerando mais-valias tributáveis em sede de categoria G.

V.1. A natureza jurídica da partilha hereditária

A partilha hereditária é o ato pelo qual os bens que compõem a herança são distribuídos pelos herdeiros em proporção dos seus quinhões.

O traço jurídico mais marcante é o seu carácter declarativo — e não translativo ou aquisitivo — reconhecido pela doutrina civilística dominante. Como refere Capelo de Sousa (Lições de Direito das Sucessões, Vol. II, Coimbra Editora, 2012, pp. 238-242), «a partilha hereditária tem um carácter marcadamente declarativo, limitando-se a determinar ou a materializar os bens que compõem o quinhão hereditário de cada herdeiro na herança até então indivisa». No mesmo sentido, Pereira Coelho (Direito das Sucessões, Coimbra, 1992, pp. 282-285) e Oliveira Ascensão (Direito Civil, Sucessões, 5.ª ed., Coimbra Editora, 2000, pp. 543-547) qualificam a partilha como negócio certificativo destinado a tornar certa uma situação

anterior, declarando os direitos dos herdeiros sobre bens que já lhes cabiam — embora sobre bens indeterminados — desde a morte do autor da sucessão.

Esta natureza declarativa encontra suporte legal direto no disposto no artigo 2119.º do Código Civil: *«Feita a partilha, cada um dos herdeiros é considerado, desde a abertura da herança, sucessor único dos bens que lhe foram atribuídos, não tendo tido parte nos restantes»*.

Acresce referir que a partilha retroage os seus efeitos ao momento da abertura da sucessão nos termos do artigo 2031.º do Código Civil. Desta retroatividade decorre uma consequência fiscal fundamental: há apenas uma única transmissão — a sucessória, ocorrida por morte do autor da herança —, e não transmissões entre co-herdeiros no momento da realização da partilha. A titularidade do direito sobre os bens adjudicados é havida como existindo desde a abertura da sucessão, pelo que não existe qualquer momento posterior em que um herdeiro “aliena” direitos sobre imóveis a outro.

Antes da partilha, o que existe é uma comunhão hereditária. Com efeito, o artigo 2091.º do Código Civil, ao estatuir que os direitos relativos à herança só podem ser exercidos conjuntamente por todos os herdeiros ou contra todos eles, opta por considerar a herança uma realidade jurídica de comunhão de pluralidade de interesses indivisíveis. Assim, cada herdeiro é titular de uma quota-parte ideal e abstrata sobre o conjunto do acervo hereditário, sem que lhe seja reconhecido qualquer direito real sobre bens determinados.

Como ensina a decisão arbitral CAAD n.º 1323/2024-T, *«enquanto a herança se mantiver indivisa, cada herdeiro não é titular de direitos reais sobre bens concretos que integrem o acervo hereditário, mas apenas detém um direito abstracto a uma quota ideal sobre o conjunto (universo) de bens, direitos e obrigações deixados pelo de cujus (...). Mesmo que a herança seja composta unicamente por bens imóveis, antes da partilha nenhum herdeiro possui propriedade singular sobre eles»*. A herança indivisa constitui um património autónomo, distinto do património individual de cada herdeiro, e o quinhão hereditário não é um direito real sobre imóveis específicos, mas um direito de natureza obrigacional, genérico, sobre uma massa patrimonial.

V.2. Da natureza jurídica das tornas - Ausência de mais-valia

Por seu turno, as tornas constituem um instrumento jurídico de igualação dos quinhões hereditários. Quando o valor dos bens adjudicados em espécie a determinado herdeiro excede o valor do seu quinhão, o excesso é compensado por pagamento em dinheiro aos herdeiros que recebem menos bens em espécie do que o valor da sua quota. As tornas não são, por isso, um «preço» pela transmissão de quaisquer direitos, nem o herdeiro que as recebe adquire mais direitos dos que aqueles que já detinha.

Ora, no caso dos autos, a Requerente detinha antes da partilha uma quota hereditária de 25% sobre o acervo hereditário, que incluía o referido prédio urbano avaliado em € 340.000,00. O seu quinhão tinha, portanto, o valor de € 85.000,00. As tornas que recebeu — € 85.000,00 — correspondem precisamente ao valor do seu quinhão hereditário. Não houve qualquer enriquecimento pois a Requerente recebeu, em dinheiro, o equivalente ao que já possuía em abstrato enquanto cotitular da herança.

Como assinalou o Supremo Tribunal de Justiça, no Acórdão de 25 de setembro de 1991 (Proc. n.º 081006), as tornas *«revestem a natureza de bens provenientes da partilha, pois vêm substituir os bens licitados acima dos respetivos quinhões dos licitantes»*, havendo-as sempre *«que alguém licita em mais bens do que aqueles a que tem direito, ou quando, por virtude da composição dos lotes, se exceda a aludida quota»*. As tornas que o herdeiro receba têm necessária correspondência com bens (ou partes de bens) que lhe caberiam e que foram adjudicados a outro herdeiro no âmbito da partilha. No caso dos autos, os €85.000,00 recebidos pela Requerente correspondem exatamente ao valor do seu quinhão (25% de € 340.000,00), não havendo qualquer acréscimo patrimonial.

Dito de outro modo, a Requerente não vendeu nem alienou coisa alguma. Limitou-se a receber, em numerário, a expressão monetária do que já era seu por força da sucessão. A partilha não cria nem transfere direitos — declara e concretiza os que preexistiam desde a abertura da sucessão.

A comparação feita pela AT com uma *“venda de bem concreto, que põe fim à divisão unicamente daquele bem”* é jurídica e economicamente incorreta. Na venda, o vendedor auferir um preço pela cedência de um bem que estava na sua esfera jurídica exclusiva, obtendo um incremento patrimonial que pode consubstanciar uma mais-valia tributável em sede de categoria G, nos termos gerais.

Figura distinta é a da *“venda de quinhão hereditário”*, aduzida pela AT, porém sem aplicação ao caso dos autos. Na venda de quinhão hereditário, adquire-se o direito de entrada à participação numa herança, passando o adquirente a assumir a posição de herdeiro no âmbito de uma partilha.

Ora, na partilha com tornas, o herdeiro que recebe tornas não cede nada que lhe pertencesse em exclusivo — recebe em dinheiro o equivalente da sua quota ideal numa coisa comum, operação que, por natureza, é declarativa e não gera acréscimo patrimonial. A atribuição do direito a tornas, com a finalidade de igualar os quinhões de cada um dos interessados, não transforma a partilha num contrato de compra e venda, nem as tornas em preço.

V.3. A jurisprudência administrativa consolidada

A posição que aqui se afirma não é inovadora, resultando de uma linha jurisprudencial coerente e sedimentada, quer por Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo, quer do CAAD.

Vejamos.

No Acórdão do STA de 12 de fevereiro de 2020, proferido no processo n.º 0360/12.0BECBR, o STA pronunciou-se sobre a natureza da partilha hereditária, afirmando que esta tem *«um carácter marcadamente declarativo (e não translativo) do direito de propriedade»*, acrescentando que *«[n]ão há (...) qualquer transmissão de direitos entre os herdeiros, pois que a partilha apenas concretiza os direitos que cada um dos herdeiros tinha na herança indivisa»*.

No Acórdão do STA de 7 de abril de 2021, proferido no processo n.º 077/17.0BEPDL, o STA fixou, com particular rigor, a natureza jurídica das tornas e os seus efeitos em matéria de IRS.

Com especial relevância para o caso dos autos, fixou-se, em sumário, o seguinte: «IV - (...) *um negócio jurídico de partilha de bens não é confundível com o contrato (nominado) de compra e venda, pelo qual se transmite a propriedade de uma coisa, ou outro direito, mediante um preço, porquanto, desde logo, quanto a este último, o pagamento de tornas (forma privativa e específica de, numa partilha, o herdeiro que recebe bens/direitos em excesso cobrir a diferença - de valor monetário - aos demais) não tem a natureza de preço (correspondente à parte excedente, por exemplo, de uma parcela de um imóvel), mas sim, consubstancia uma forma de compensação, aos outros herdeiros/interessados, pelo excesso de quota-parte, resulta claro que não tem qualquer relevância, para efeitos do apuramento das mais-valias sujeitas a tributação, o facto de, para efeitos de partilha, os herdeiros terem atribuído ao imóvel em questão o valor de (euro) 55.500,00, valor pelo qual foi adjudicado aos Recorridos (...), nem se esta realidade redundou num excesso do seu quinhão hereditário, dado que, como vimos, do tal eventual excesso (...) não deriva uma aquisição para efeitos de IRS, por não existir norma que o estabeleça expressamente (...).*» (sublinhado nosso).

O Acórdão do STA de 8 de junho de 2022, proferido no processo n.º 0906/11.1BELRA, confirmou esta orientação com particular clareza, enunciando que «[a]inda que no preenchimento do seu quinhão hereditário com um bem imóvel ocorra excesso desse quinhão, a titularidade do direito do herdeiro sobre o imóvel retroage ao momento da abertura da sucessão, havendo, por isso, uma única transmissão, a sucessória, e não transmissões entre co-herdeiros no momento da realização da partilha». Ora, esta jurisprudência é diretamente transponível ao presente caso: a Requerente, ao receber tornas correspondentes ao seu quinhão, não participou em qualquer transmissão entre co-herdeiros. A única transmissão relevante — a mortis causa — ocorreu por força da abertura da sucessão.

No mesmo sentido se pronunciou o STA no Acórdão de 26 de maio de 2022 (processo n.º 08/22.5BALSb) e, mais recentemente, no Acórdão de 5 de fevereiro de 2025 (processo n.º 205/21.0BELRA), consolidando uma linha jurisprudencial consistente e sedimentada: a partilha hereditária, mesmo quando implica o pagamento de tornas, não constitui facto tributário para efeitos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS.

No mesmo sentido, podem-se encontrar várias decisões na jurisprudência arbitral do CAAD, tendo tal orientação sido sufragada, entre outras, nas decisões proferidas nos processos n.ºs 56/2013-T, 99/2021-T, 48/2023-T, 1162/2024-T, 1323/2024-T e 110/2025-T, que uniformemente concluíram pela não tributação das tornas recebidas em partilha hereditária, ao abrigo do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS.

É certo, que em sede de Resposta, foram invocadas decisões arbitrais do CAAD (entre outras, as decisões CAAD n.ºs 1317/2024-T e 476/2025-T) que sustentariam a posição defendida pela AT, na medida em que julgaram improcedentes pedidos, em casos aparentemente próximos ao caso dos autos. Importa, contudo, esclarecer que as decisões supra identificadas não se afiguram suscetíveis de transpor para o presente caso.

Com efeito, na decisão n.º 1317/2024-T de 8 de maio de 2025, todos os herdeiros, conjuntamente, transmitiram a totalidade de um bem imóvel determinado a uma sociedade terceira (por escritura de compra e venda, precedida de contrato-promessa com eficácia real). Por seu turno, na decisão n.º 476/2025-T de 19 de janeiro de 2026, os herdeiros venderam, por escritura de compra e venda, dois imóveis identificados a compradores externos. Em ambos os casos, o Tribunal concluiu que houve venda de bens imóveis específicos a terceiros, e não alienação de quinhão hereditário.

Por conseguinte, a *ratio decidendi* é totalmente alheia ao presente caso. Conforme resulta do probatório, no caso em apreço (i) não existe qualquer transmissão de bens imóveis a terceiro — o imóvel foi adjudicado a três dos quatro herdeiros, no seio da própria família, no quadro de uma partilha *mortis causa*; (ii) a Requerente não procedeu a qualquer alienação — recebeu tornas (em dinheiro) correspondentes ao seu quinhão hereditário, não tendo outorgado como vendedora nem como transmitente; (iii) não existe um comprador externo, um contrato-promessa, nem qualquer outro elemento de negócio comercial — havendo apenas uma escritura de «Partilha Mortis Causa»; (iv) a questão que se coloca é tão somente a de saber se a Requerente, que recebeu tornas em dinheiro equivalentes ao seu quinhão, «alienou onerosamente direitos reais sobre imóveis» — o que só pode merecer resposta negativa.

Consequentemente, as decisões do CAAD n.ºs 1317/2024-T e 476/2025-T não constituem jurisprudência aplicável ao presente caso, cujos contornos fácticos se reconduzem a uma situação de partilha hereditária com tornas entre co-herdeiros, perfeitamente subsumível à linha jurisprudencial do STA que, reiteradamente, afirma a natureza não tributável das tornas recebidas em partilha *mortis causa*.

V.4. Do Acórdão de Uniformização de Jurisprudência (AUJ) n.º 7/2025 - âmbito, relevância e limites para o caso concreto

Tendo a Requerente - por lapso oportunamente esclarecido – e com o objetivo de sustentar a sua posição, invocado, em sede de Pedido de Revisão Oficiosa, o Acórdão proferido pelo Pleno do Supremo Tribunal Administrativo, AUJ n.º 7/2025 (processo n.º 033/24.1BALSB, de 29 de abril de 2025, publicado no Diário da República, 1.ª série, n.º 107, de 4 de junho de 2025 e, uma vez que esta jurisprudência foi, em sede arbitral, retomada na argumentação apresentada pela AT, entendemos que cumpre esclarecer o âmbito de aplicação da referida jurisprudência.

O referido AUJ fixou jurisprudência uniformizada nos seguintes termos: «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.*»

Importa começar por esclarecer que o AUJ n.º 7/2025 tem por objeto uma situação jurídica específica, relativa à alienação, por ato entre vivos e a título oneroso, de quinhão hereditário enquanto tal, isto é, da posição global do herdeiro numa herança indivisa, transmitindo-se ao adquirente uma universalidade de bens e direitos de conteúdo ainda indeterminado, sem especificação de bens concretos. O fundamento da não tributação reside em que o quinhão hereditário não constitui um direito real sobre bens imóveis determinados, mas antes um direito de natureza obrigacional sobre uma massa patrimonial indivisa.

Sucedo, conforme supra referido, que o presente caso não poderá ser qualificado como de alienação de quinhão hereditário. A Requerente não alienou o seu quinhão a terceiro — participou numa partilha hereditária *mortis causa*, recebendo tornas em contrapartida da

adjudicação do imóvel aos restantes co-herdeiros. São operações juridicamente distintas, porquanto na alienação de quinhão hereditário, o herdeiro cede a sua posição na herança indivisa a um terceiro que passa a ocupar o seu lugar de herdeiro; enquanto na partilha com tornas, os herdeiros concretizam entre si os direitos que já detinham por força da sucessão, operação de natureza declarativa com efeitos retroativos à abertura da herança.

A AT assinala, com razão formal, que o AUJ n.º 7/2025 não é diretamente aplicável ao caso dos autos, dado que não houve alienação de quinhão hereditário. Este Tribunal concorda com a delimitação do âmbito do AUJ. Sucede, contudo, que tal circunstância não permite sufragar a posição da AT. Com efeito, entende-se que a inaplicabilidade do AUJ não conduz à tributação, em sede de IRS, do pagamento de tornas à Requerente, mas antes à necessidade de qualificação do caso em apreço, enquanto partilha hereditária realizada entre os próprios herdeiros com pagamento de tornas, aplicando-se a jurisprudência supra citada do STA e do CAAD, bem como os fundamentos gerais do direito civil, que como se viu, no seu conjunto, são pacífica e inequivocamente favoráveis à posição da Requerente.

Assim, e salvo devido respeito, a AT incorre em erro, ao ignorar a natureza declarativa da partilha, que decorre do direito civil português (artigo 2119.º do Código Civil). A partilha não é uma transmissão de propriedade — é antes a concretização de direitos que já existiam *ab initio*, com retroatividade à data da abertura da sucessão. Não existe, portanto, “alienação”, que pressupõe a cedência de um direito de que se era titular para outrem.

Acresce referir, que o artigo 11.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária (LGT) dispõe que quando a lei fiscal utiliza conceitos próprios do direito privado, estes devem ser interpretados nos termos do ramo de direito a que pertencem, salvo se a lei tributária expressamente dispuser de outro modo. O conceito de «*alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis*» deve, portanto, ser interpretado segundo o direito civil, que claramente exclui a partilha com tornas do âmbito de uma «*alienação*».

V.5. O IMT e a sua irrelevância para a questão dos autos

A Requerida invocou, em sede de resposta, que os herdeiros que receberam o imóvel ficaram sujeitos ao Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT), o que demonstraria que a operação tem natureza onerosa e envolve transmissão de direitos imobiliários.

Ora, este argumento também não colhe.

O IMT e o IRS (categoria G) são impostos distintos, com factos tributários distintos, incidindo sobre sujeitos passivos distintos. O IMT incide sobre as transmissões onerosas do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis situados em território nacional (artigo 1.º do CIMT).

Na partilha hereditária com tornas, os herdeiros que recebem o imóvel em excesso relativamente à sua quota podem ficar sujeitos a IMT sobre o excesso. Porém, esta sujeição a IMT diz respeito aos herdeiros adjudicatários do imóvel — não à Requerente, que apenas recebeu dinheiro.

O IMT é um imposto sobre transmissões patrimoniais que opera no plano de quem recebe bens imóveis. O IRS, na categoria G é um imposto sobre mais-valias que opera no plano de quem transmite (ou é considerado como tendo transmitido) direitos sobre imóveis. São factos tributários completamente distintos. A eventual sujeição a IMT dos herdeiros adjudicatários do imóvel não implica, nem jurídica nem logicamente, que a Requerente — que não transmitiu qualquer direito sobre o imóvel — seja sujeita a IRS em sede de categoria G, por mais-valias.

Em face do exposto, conclui-se que as tornas recebidas pela Requerente em sede de partilha hereditária *mortis causa* não configuram «alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis», nos termos e para os efeitos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS, não gerando qualquer mais-valia tributável na categoria G.

A liquidação de IRS n.º 2021 ..., na parte em que tributa as tornas recebidas pela Requerente no âmbito da partilha hereditária realizada em 6 de março de 2020, é ilegal por

ausência de facto tributário (artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS, *a contrario sensu*), devendo ser anulada nessa parte.

Termos em que se conclui que o ato tributário impugnado enferma de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito, o que justifica a sua anulação, 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, ex vi artigo 29.º do RJAT.

V.6. Juros indemnizatórios

A Requerente peticionou o pagamento de juros indemnizatórios sobre o montante de imposto indevidamente pago.

Nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resultou pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido. O artigo 100.º da LGT impõe à Administração Tributária a obrigação de reconstituir a situação que existiria se não tivesse sido praticado o ato ilegal, incluindo o pagamento de juros indemnizatórios.

No caso dos autos, a AT, ao manter a liquidação em sede de revisão oficiosa, vinculou-se ao ato ilegal. Tendo a ilegalidade da liquidação sido determinada por este Tribunal Arbitral, os juros indemnizatórios são devidos desde a data do pagamento indevido — 6 de outubro de 2021 — até à data da emissão da nota de crédito, à taxa legal aplicável (artigo 43.º, n.ºs 1 e 4, da LGT e artigo 61.º do CPPT).

VI. DECISÃO

Nestes termos e nos demais de direito, decide o Tribunal Arbitral julgar totalmente procedente o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência:

- i) Declarar a ilegalidade e determinar a anulação parcial da liquidação de IRS n.º 2021..., referente ao ano fiscal de 2020, na parte respeitante à tributação das tornas recebidas pela Requerente no âmbito da partilha hereditária realizada em 6 de

março de 2020, no montante de € 4.818,80 (quatro mil, oitocentos e dezoito euros e oitenta cêntimos);

- ii) Declarar a ilegalidade da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa;
- iii) Condenar a Requerida na restituição à Requerente do imposto indevidamente pago, no montante de €4.818,80, acrescido dos correspondentes juros indemnizatórios, calculados desde 6 de outubro de 2021 até à data da emissão da nota de crédito, à taxa legal prevista no artigo 43.º, n.º 4, da Lei Geral Tributária;
- iv) Condenar a Requerida nas custas do processo, nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT.

VII. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se, em conformidade com o disposto no artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária ("RCPAT"), que remete expressamente para o artigo 97.º-A, n.º 1, al. a), e n.º 3, do CPPT, e tendo em conta o artigo 306.º, n.ºs 1 e 2, do Código de Processo Civil, este último aplicável por força da alínea e), do n.º 1, do artigo 29.º, do RJAT, o valor do processo em €4.818,80 (quatro mil, oitocentos e dezoito euros e oitenta cêntimos), montante correspondente ao imposto indevidamente pago e peticionado pela Requerente.

VIII. CUSTAS

De harmonia com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e nos artigos 3.º, n.º 1, alínea a) e n.º 2 e 4.º, n.º 5, do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 612,00 (seiscentos e doze euros), nos termos da Tabela I do mencionado Regulamento, a cargo da Requerida.

Lisboa, 04 de agosto de 2026

Notifique-se.

A Árbitro do Tribunal Singular,

Filipa Barros