

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 1038/2025-T**

**Tema:** Código do IRS. Alínea a), do n.º. 1 do art.º. 10.º. do CIRS. Alienação onerosa de bens imóveis. Existência de quinhão hereditário.

## **SUMÁRIO:**

- I. A alienação de quinhão hereditário de herança indivisa não constitui transmissão onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, para efeitos da alínea a), do n.º. 1 do art.º. 10.º. do CIRS, de acordo com jurisprudência uniforme dos nossos Tribunais (Vd. Acórdão do STA n.º. 7/2025, de 29 de abril, tirado no Proc.º. n.º. 33/24.1BALSb), e como tal não está sujeita ao pagamento de IRS.
- II. A alienação a título oneroso de um bem imóvel pertencente a uma herança indivisa, registado a favor do autor da herança, antes da partilha pelos herdeiros, não constitui a transmissão de um quinhão hereditário, e consequentemente está sujeita à tributação prevista na alínea a), do n.º. 1 do art.º. 10.º. do CIRS.
- III. A transmissão de um bem imóvel e a alienação/cedência de um quinhão hereditário, são negócios jurídicos distintos, cuja natureza deve ser aferida pela escritura pública/Documento Particular Autenticado, que os formalizam, conforme o disposto no art.º. 238.º. do Código Civil.

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I – RELATÓRIO**

1. Em 28 de novembro de 2026, A..., titular do NIF ..., residente na ..., n.º..., ... – ... Lisboa, B..., titular do NIF..., residente na Rua..., n.º ..., ..., ... – ... Lisboa e C..., titular do NIF..., residente na Rua..., n.º., ... –... Amadora, tendo a primeira sido notificada do ato de liquidação do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) n.º 2025..., com um valor a pagar de € 14.259,41 (catorze mil, duzentos e cinquenta e nove euros e quarenta e um cêntimos) – cfr. Doc. n.º 1 –, e a segunda B..., tendo notificada do ato de liquidação de IRS n.º 2025..., com um valor a pagar de € 15.268,19 (quinze mil, duzentos e sessenta e oito euros e dezanove cêntimos) – cfr. Doc. n.º 2 –, e a terceira C...,

1.

residente na Rua ..., n.º..., ...— ...Amadora, notificada do ato de liquidação de IRS n.º 2025..., com um valor a pagar de € 12.768,35 (doze mil, setecentos e sessenta e oito euros e trinta e cinco cêntimos) – cfr. Doc. n.º 3 –, todos referentes ao ano de 2024 vêm, nos termos e para os efeitos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e dos artigos 10.º e seguintes, todos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), em conjugação com o disposto no artigo 99.º e na alínea a) do n.º 1 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT, solicitar, em coligação de autores, a constituição de tribunal arbitral e procederam a um pedido de pronúncia arbitral, tendo por objeto os atos de liquidação supra identificados, tendo em vista a sua anulação parcial, com o subsequente reembolso às requerentes dos montantes de imposto indevidamente pagos, acrescidos de juros indemnizatórios, calculados à taxa legal, tudo com as necessárias consequências legais.

2. As Requerentes são representadas, no âmbito dos presentes autos, pelo seu mandatário Dr.º. D... e a Requerida, a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por AT) é representada pela jurista, Dr.ª. E... e pelo jurista Dr.º. F... .

3. Verificada a regularidade formal do pedido, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º do RJAT, foi designado pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, como árbitro, o signatário.

4. O Árbitro aceitou a designação efetuada, tendo o Tribunal Arbitral sido constituído no dia 10 de fevereiro de 2026, na sede do CAAD, sita na Avenida Duque de Loulé, n.º 72-A, em Lisboa, conforme comunicação da constituição do tribunal arbitral que se encontra junta aos presentes autos.

5. Nesse mesmo dia 10 de fevereiro de 2026, o Tribunal notificou o dirigente máximo do serviço da Autoridade Tributária e Aduaneira, para, no prazo de 30 dias, apresentar resposta, juntar o processo administrativo, e caso o pretenda, solicitar a produção de prova adicional, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 17.º do RJAT.

6. A Requerida apresentou a sua Resposta no dia 16 de março de 2026.

7. Face ao teor da Resposta apresentada pela Requerida, em que é levantada uma exceção dilatória, por Despacho de 26 de março de 2026, o Tribunal notificou as Requerentes para, em dez dias, e ao abrigo do princípio do contraditório, se pronunciarem sobre a dita exceção.

8. O que as Requerentes fizeram por Requerimento apresentado no dia 16 de abril de 2026.

9. No dia 27 de abril o Tribunal lavrou o seguinte Despacho:

“O presente processo encontra-se em fase de agendamento da reunião a que se refere o art.º 18.º do RJAT.

A Autoridade Tributária na sua Resposta levantou uma exceção dilatória de impugnabilidade do ato tributário, à qual as Requerentes responderam ao abrigo do princípio do contraditório, após notificação do Tribunal para o efeito.

Da análise que se faz do processo, determina-se o seguinte:

1. Não existindo necessidade de produção de prova adicional, para além daquela que documentalmente já se encontra incorporada nos autos, reunindo o processo todos os elementos necessários para prolação da decisão, por razões de economia e celeridade processual, da proibição da prática de atos inúteis, ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal na condução do processo, da simplificação e informalidade processuais (artigos 19.º, n.º 2 e 29.º, n.º 2 do RJAT) o Tribunal entende ser de dispensar a realização da reunião a que se refere o art.º 18 do RJAT, sendo igualmente de dispensar a apresentação de alegações.
2. A decisão final, na qual se apreciará a exceção levantada, será proferida até ao termo do prazo fixado no art.º 21.º, n.º 1 do RJAT.
3. Deverão as Requerentes, até à data da prolação da decisão arbitral, proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, nos termos do n.º 3 do art.º 4 do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, e comunicar o mesmo pagamento ao CAAD.”

## **II – A POSIÇÃO DAS PARTES**

### **A. DAS REQUERENTES**

1. As Requerentes começam por descrever a situação de facto e o enquadramento contratual e jurídico que esteve na origem da liquidação do IRS aqui em causa.
2. Por óbito de seu pai, ocorrido em 3 de fevereiro de 2002, devidamente habilitadas para o efeito, tornaram-se proprietárias e um bem imóvel localizado no concelho de Sintra.
3. Por escritura datada de 23 de agosto de 2024, invocando a qualidade de herdeiras universais de seu falecido pai, outorgaram um contrato, considerando tratar-se da “...alienação dos seus quinhões hereditários, ...” por intermédio do qual transferiram a propriedade de um único imóvel para terceiros.

3.

4. Em consequência desse ato procederam ao preenchimento do Anexo G da respetiva Declaração Modelo 3 para o período de 2024, que deu lugar a liquidação dos impostos, que aqui pretendem ver impugnados.

5. Colocam a questão que aqui importa resolver do seguinte modo:

“A questão que se coloca aqui consiste em saber se a transmissão pelos herdeiros do único imóvel que faz parte de herança indivisa consubstancia uma “alienação onerosa de direitos reais” e, nessa medida, suscetível de originar ganhos tributáveis na esfera jurídica dos herdeiros, subsumíveis na previsão da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“CIRS”).”

6. Com efeito, de acordo com o disposto na alínea a), do n.º 1, do artigo 10.º do CIRS, “constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem de alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis.”.

7. As Requerentes colocam o mote na questão da determinação do direito que cada uma das herdeiras detém sobre o único imóvel da herança, pois entendem que estamos perante um direito a uma alíquota da herança e não um direito de propriedade sobre o imóvel, na medida em que, na situação de herança indivisa, o herdeiro não detém um direito de propriedade sobre determinado bem, o que só se vem a concretizar com a partilha e o preenchimento do respetivo quinhão.

8. Citam diversa jurisprudência do Supremo Tribunal de Justiça, que sustenta a posição de que até à partilha os herdeiros de um património comum adquirido por sucessão não são donos dos bens que integram o acervo hereditário, nem sequer em regime de compropriedade, pois são apenas titulares de um direito sobre a herança.

9. Para transcreverem mais à frente um outro Acórdão que refere o seguinte:

**“...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.”** (sublinhado e negrito das REQUERENTES). (Cfr. Acórdão do STJ, de 07/05/2009, Proc.º. nº. 08B35727TBABT)”

10. Tal análise jurisprudencial permite às Requerentes concluir do seguinte modo:

“No caso concreto, estamos perante a alienação do único imóvel que integra a herança indivisa, sendo que a participação das herdeiras no ato de venda ao abrigo dos citados normativos é a título da sua qualidade de herdeiro e titular dos direitos inerentes, e não como contitular do direito de propriedade sobre esse bem, pelo que nunca se poderá dizer que as REQUERENTES são herdeiras de uma quota-parte do imóvel e, nessa qualidade, detêm um direito real sobre o respetivo imóvel.”

**11.** E, vão mais longe no seu raciocínio, ao afirmarem:

“Na verdade, com a venda do imóvel, este bem foi substituído na herança pelo produto da sua venda, o qual foi ulteriormente objeto de partilha, de acordo com as regras da sucessão, e não com base numa pretensa contitularidade do imóvel.”

**12.** Tudo para concluir que não estamos perante uma alienação onerosa de direitos reais, conforme consta do disposto na alínea a) do n.º 1 do art.º 10.º. Código do IRS.

**13.** Finalmente, referenciam e transcrevem diversa jurisprudência do CAAD em suporte da sua posição, da qual podemos destacar a seguinte:

“...cabe deixar claro que a norma de incidência não admite interpretação extensiva nem analógica e o critério económico tem de ter respaldo legal – cfr. artigo 11.º da LGT. Ora, alienar um direito sobre um património autónomo (herança) constituído por direitos e deveres não é a mesma coisa que alienar um direito de propriedade ou afim sobre um ou mais imóveis, mesmo que a herança seja constituída apenas por imóveis. 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”. (Cf. Proc.º. n.º 593/2024-T, de 18/11/2024).

**14.** No que à posição do Supremo Tribunal Administrativo diz respeito, de entre os diversos Acórdãos citados, as Requerente transcrevem o seguinte:

**“(...) 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”.** (sublinhado e negrito das REQUERENTES) (Cf. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 12 de fevereiro de 2025, Proc.º. n.º 82/19).

**15.** Para terminar com o Acórdão de Uniformização de Jurisprudência, no âmbito do processo n.º 033/24.1BALS do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, que consagra o seguinte entendimento:

---

**“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.” (sublinhado e negrito das REQUERENTES).”**

**16.** Terminam as Requerentes pedindo o pagamento de juros indemnizatórios calculados sobre a parte de imposto de cada uma das liquidações que consideram ter sido paga a mais, por ilegal, face ao erro sobre os pressupostos de facto e de direito que imputam às liquidações efetuadas pela AT.

**17.** Face à exceção levantada pela Requerida, as Requerentes argumentam do seguinte modo.

**18.** As Requerentes entendem que se aplica ao caso concreto o disposto no 131.º, n.º 3, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”) que preceitua que:

“Quando estiver exclusivamente em causa matéria de direito e a autoliquidação tiver sido efetuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela administração tributária, não há lugar à reclamação necessária prevista no n.º 1”.

**19.** Ficando desse modo dispensada a obrigatoriedade de reclamação graciosa prévia que a Requerida pretende fazer valer, não se verificando a alegada impugnabilidade contenciosa dos atos de liquidação de IRS objeto dos presentes autos.

**20.** Invocam as Requerentes a favor da sua posição a posição defendida pelo Supremo Tribunal Administrativo, no seu Acórdão de 16 de Novembro de 2016, proferido no âmbito do processo n.º 01487/13 – disponível in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt) –, o artigo 131.º, n.º 3, do CPPT é justamente uma norma especial dentro do regime das autoliquidações, dirigida a situações em que o erro resulta de orientações genéricas da própria Administração Tributária e em que a controvérsia é exclusivamente jurídica – situação em causa nos presentes autos.

**21.** Para concluir:

“Em face do exposto, conclui-se que, estando preenchidos os pressupostos de aplicação do artigo 131.º, n.º 3, do CPPT, não era exigível a apresentação de reclamação graciosa prévia para acesso à via contenciosa (no caso, à arbitragem tributária), não se verificando a exceção dilatória de impugnabilidade dos atos sob contestação, pelo que deverá, por isso, ser a exceção invocada pela REQUERIDA julgada improcedente, prosseguindo o processo para conhecimento do mérito do Pedido de Pronúncia Arbitral apresentado.

## **B. DA REQUERIDA**

22. Por seu turno, a entidade Requerida na sua Resposta defende que não assiste razão às Requerentes nas suas pretensões, fazendo uma leitura diferente da realidade fáctica e divergindo quanto à interpretação e aplicação das normas jurídicas em causa.

23. Contudo, previamente, colocam a questão da impugnabilidade do ato tributário aqui em causa, por ausência da apresentação por parte das Requerentes de reclamação prévia da liquidação, conforme entendem que impõe o art.º 140 n.º 2 do Código do IRS, que determina o seguinte:

24. “...em caso de erro na declaração de rendimentos, a impugnação é obrigatoriamente precedida de reclamação graciosa a apresentar no prazo de dois anos a contar do termo do prazo legal para a entrega da declaração”.

25. Ou seja, entende a Requerida que estas liquidações não são diretamente impugnáveis com fundamento em erro na declaração de rendimentos, concluindo do seguinte modo:

“13. Termos em que se verifica a exceção dilatória de inimpugnabilidade do ato impugnado, por falta da prévia reclamação graciosa dirigida ao dirigente do órgão periférico regional da administração tributária, no prazo de 2 anos após a apresentação da declaração, cfr. imposto pelo art.º 140º, nº 2 do CIRS, o que constitui uma exceção dilatória insuprível e tem como consequência a absolvição da Requerida da instância – Cfr. art.º 89.º n.º 2 e 4 al. i) do CPTA e arts. 278.º, al. e), 577.º e 578.º do CPC, aplicável aos processos arbitrais tributários por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT.”

26. Passando à defesa por impugnação, a Requerida começa por referenciar que apesar das Requerentes ancorarem a sua posição em vasta jurisprudência, nomeadamente do STA, mas “... as realidades factuais em confronto, não obstante o esforço argumentativo desenvolvido pelas Requerentes ao longo do PPA, são substancialmente diferentes, sendo, consequentemente, diferente a respetiva abordagem jurídica e solução alcançadas.”

27. E, para a Requerida, a *questão decidenda* pode colocar-se nos seguintes termos:

“No âmbito do presente processo a pedra de toque consiste em saber se **a venda de imóveis específicos e concretos integrantes de uma herança indivisa pelas Requerentes (e mais herdeiros), por escritura pública, configura, do ponto de vista jurídico-tributário, uma “alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis”, nos termos e para os efeitos da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRS ou se, pelo contrário, deve ser qualificada como cessão de um quinhão hereditário, tal como sustentado por aqueles.**” (bold e sublinhado da Requerida).

**28.** E, não ignorando de modo algum a mais recente jurisprudência emanada, nomeadamente do Supremo Tribunal Administrativo, que a este propósito consagra a não sujeição a mais-valias da alienação do quinhão hereditário por parte dos respetivos herdeiros, a entidade Requerida salienta que a sua aplicação a cada um dos casos, nomeadamente o dos presentes autos, está naturalmente sujeita à verificação da ocorrência da mesma realidade fática, ou seja, que estamos indiscutivelmente perante a alienação de um quinhão hereditário.

**29.** Partindo, consequentemente, para a análise da distinção entre a alienação do quinhão hereditário e a alienação dos bens específicos compreendidos numa herança indivisa.

**30.** E, para essa análise invoca, desde logo, a importância do respeito pelo princípio da prevalência da substância sob a forma, de que são afloramentos os artigos. 11º/3, 38º e 39º da Lei Geral Tributária (LGT), invocando diversa jurisprudência que melhor exemplifica a aplicação de tais princípios, nomeadamente quando se escreve:

“... os tribunais tributários devem privilegiar a substância económica sobre a forma jurídica, evitando que os contribuintes caracterizem as suas transações de um modo que distorça o sentido e o propósito da lei fiscal, desde que isso seja permitido por uma interpretação literal, teleológica e sistemática das disposições fiscais relevantes, metodologia inteiramente consistente com os princípios da legalidade tributária, da segurança jurídica, da separação de poderes, do combate à elisão fiscal e da preservação da base tributável.” (Acórdão do CAAD Procº. nº. 1317/2024 – T, de 8 de maio de 2025).

**31.** Se atendermos à realidade fática subjacente a Requerida entende que é “....indubitável, aliás como consta textualmente da escritura outorgada, que as Requerentes, procederam à alienação do prédio urbano, composto de casa de rés-do-chão e ... com logradouro, sito em limites de ..., atualmente Rua ..., n.º..., da freguesia de ..., concelho de Sintra, descrito na ... Conservatória do Registo Predial de Sintra sob o número ..., inscrito na respetiva matriz predial urbana sob o artigo ... da União de Freguesias de ... e ... .”

**32.** A Requerida refere expressamente que, em lado algum do Documento Particular Autenticado (DPA) se refere estar em causa a venda de um quinhão hereditário, constatando que está perfeitamente individualizado, especificado e determinado o bem imóvel que constitui o objeto da transmissão aqui em causa.

**33.** Outra das questões referidas pela Requerida tem a ver com a liquidação de IMT que foi efetuada, no seu entender, como se de uma aquisição de direito real se tratasse.

**34.** A Requerida conclui que da concatenação dos factos resulta:

- (i) compra e venda de imóveis perfeitamente identificados e individualizados;
- (ii) omissão da referência aos quinhões hereditários, declarando-se que os outorgantes intervinham na qualidade de titular do respetivo direito;
- (iii) liquidação de IMT pela aquisição de um direito real de propriedade;
- (iv) e Ingresso dos prédios alienados na esfera jurídica da adquirente.

**35.** Tudo isto leva a Requerida a considerar que “...**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.** (Bold e sublinha do Requerida).

**36.** E voltando a transcrever uma Decisão do CAAD:

“... substância e forma, texto e contexto, sustentam a conclusão de que o negócio jurídico em presença não se reconduziu à alienação de um quinhão hereditário, enquanto universalidade indiferenciada de bens, direitos ou encargos, procedendo antes à alienação onerosa de direitos reais sobre um bem imóvel deliberadamente individualizado, especificado e determinado, como consta, expressa e formalmente, da escritura pública, realizando o facto tributário constante da alínea a), do n.º1, do artigo 10.º do CIRS.” – (Acórdão do CAAD, Proc.º n.º 1371/2024).

**37.** Termina a Requerida, pedindo:

“Nestes termos e nos mais de Direito, e sempre com o mui douto suprimento de V.ª Ex.ª, deverá ser proferida decisão que:

- a) julgue procedente a invocada exceção perentória de inimpugnabilidade do ato impugnado e, em consequência, ser a Requerida absolvida do pedido;
- b) Caso assim não se entenda, deve o presente pedido de pronúncia arbitral ser julgado improcedente, por não provado, e, consequentemente, ser absolvida a Requerida do peticionado pela Requerente, tudo com as devidas e legais consequências.”

## **II - SANEAMENTO**

O Tribunal encontra-se regularmente constituído, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e dos artigos 5.º e 6.º, todos do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas, encontram-se regularmente representadas e o processo não enferma de nulidades, nos termos do disposto nos 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.

Importa apreciar primeira o pedido de coligação de autores apresentado pela Requerente e de seguida a exceção de inimpugnabilidade do ato tributário aqui em causa, por ausência da apresentação por parte das Requerentes de reclamação prévia da liquidação, conforme entendem que impõe o artº. 140 nº. 2 do Código do IRS.

#### **A. CUMULAÇÃO DE PEDIDOS E COLIGAÇÃO DE AUTORES**

1. O presente Pedido de Pronúncia Arbitral foi apresentado em 28 de novembro de 2026, por A..., B..., e C..., todas filhas e herdeiras universais de G..., do qual herdaram um bem imóvel, que foi alvo, em conjunto, de uma transmissão onerosa, que deu origem à liquidação em sede e IRS do imposto sobre as mais valias daí resultantes e com cuja liquidação as Requerentes manifestamente não concordam.
2. Torna-se evidente que estão em causa os mesmos factos, os quais devem ser interpretados e aplicados em função das mesmas regras de direito, nomeadamente do artº. 10º. do CIRS.
3. Recordemos, que o artº. 3º do RJAT dispõe do seguinte modo:  
“A cumulação de pedidos ainda que relativos a diferentes atos e a coligação de autores são admissíveis quando a procedência dos pedidos dependa essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito.”
4. Atendendo aos factos relatados e a esta norma jurídica aplicável ao caso dos autos, podemos concluir que estão preenchidos os pressupostos legais aí consagrados para a cumulação de pedidos e coligação de autores.
5. Vai assim deferido o pedido formulado pelas Requerentes neste sentido.

#### **B. EXCEÇÃO DE INIMPUGNABILIDADE DO ATO TRIBUTÁRIO**

6. Como se referiu, a entidade Requerida coloca a questão da inimpugnabilidade do ato tributário aqui em causa, por ausência da apresentação por parte das Requerentes de reclamação prévia da liquidação, conforme entendem que impõe o artº. 140 nº. 2 do Código do IRS, que determina o seguinte:

7. “...em caso de erro na declaração de rendimentos, a impugnação é obrigatoriamente precedida de reclamação graciosa a apresentar no prazo de dois anos a contar do termo do prazo legal para a entrega da declaração”.

8. Ou seja, entende a Requerida que estas liquidações não são diretamente impugnáveis com fundamento em erro na declaração de rendimentos.

9. Notificadas para se pronunciarem, as Requerentes defendem a improcedência da referenciada exceção, com a seguinte argumentação.

10. As Requerentes entendem que se aplica ao caso concreto o disposto no 131.º, n.º 3, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”) que preceitua que:

“Quando estiver exclusivamente em causa matéria de direito e a autoliquidação tiver sido efetuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela administração tributária, não há lugar à reclamação necessária prevista no n.º 1”.

11. Ficando desse modo dispensada a obrigatoriedade de reclamação graciosa prévia que a Requerida pretende fazer valer, não se verificando a alegada inimpugnabilidade contenciosa dos atos de liquidação de IRS objeto dos presentes autos.

12. Invocam as Requerentes a seu favor a posição defendida pelo Supremo Tribunal Administrativo, no seu Acórdão de 16 de Novembro de 2016, proferido no âmbito do processo n.º 01487/13 – disponível in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt) –, o artigo 131.º, n.º 3, do CPPT é justamente uma norma especial dentro do regime das autoliquidações, dirigida a situações em que o erro resulta de orientações genéricas da própria Administração Tributária e em que a controvérsia é exclusivamente jurídica – situação em causa nos presentes autos.

13. Para concluírem:

“Em face do exposto, conclui-se que, estando preenchidos os pressupostos de aplicação do artigo 131.º, n.º 3, do CPPT, não era exigível a apresentação de reclamação graciosa prévia para acesso à via contenciosa (no caso, à arbitragem tributária), não se verificando a exceção dilatória de inimpugnabilidade dos atos sob contestação, pelo que deverá, por isso, ser a exceção invocada pela

REQUERIDA julgada improcedente, prosseguindo o processo para conhecimento do mérito do Pedido de Pronúncia Arbitral apresentado.

**14.** Que a matéria é exclusivamente de direito, não temos dúvidas, mas o que pensar sobre o facto das Requerentes invocarem que se limitaram a seguir instruções genéricas emitidas pela Autoridade Tributária, quando referem que apresentaram as suas declarações Modelo 3 de IRS relativas ao ano de 2024, declarando a alienação no Anexo G, em conformidade com as instruções aprovadas pela Administração Tributária para o preenchimento da declaração de IRS (publicadas na Portaria n.º 39-B/2024, de 2 de Fevereiro), e com base nessas declarações foram emitidas as liquidações de IRS aqui objeto de impugnação.

**15.** Ora, é sabido que tais orientações genéricas são as que constam do art.º 68.º-A da LGT e que consequentemente incluem circulares, ofícios circulares, regulamentos e instrumentos de idêntica natureza.

**16.** E as instruções de preenchimento de uma Declaração de impostos, correspondem a este conceito?

**17.** Ou seja, as instruções aprovadas pela Administração Tributária para o preenchimento da declaração de IRS (publicadas na Portaria n.º 39-B/2024, de 2 de fevereiro) correspondem, para estes feitos, a uma orientação genérica?

**18.** “As orientações genéricas a que faz referência o n.º 3 do Artigo 131.º do CPPT encontram-se previstas no Artigo 68.º-A da LGT, correspondendo a orientações formais constantes de instrumentos normalmente utilizados pela AT para exprimir o seu entendimento sobre a interpretação e aplicação de normas tributárias (e.g. circulares, ofícios, regulamentos, etc.).” Processo n.º 4/2022-T do CAAD de 31.10.2022

**19.** E continua a mesma Decisão:

“Corroborando esta tese, de que as orientações em causa no Artigo 131.º, n.º 3, do CPPT, correspondem àquelas previstas no Artigo 68.º-A da LGT, segue a jurisprudência dos nossos Tribunais judiciais superiores, quando refere que a exigência de orientações genéricas da AT para efeitos de dispensa da reclamação graciosa prévia “justifica-se porque, nesta hipótese, a AT já se pronunciou previamente sobre a questão suscitada e encontra-se vinculada pelas orientações (cfr. art. 68.º, n.º 4, da LGT), motivo porque seria inútil suscitar a sua intervenção através de reclamação graciosa, que teria de ser indeferida.” (Cfr Ac do STA 860/10 de 12.10.2011).

Resulta, assim, evidente que as orientações genéricas a que faz referência o n.º 3 do Artigo 131.º do CPPT são orientações formais constantes de instrumentos normalmente utilizados pela AT para exprimir o seu entendimento sobre a interpretação e aplicação de normas tributárias (e.g. circulares, ofícios, regulamentos, etc.).”

**20.** É verdade que as Requerentes não particularizam, de que forma as instruções em causa condicionaram o preenchimento da sua Declaração Fiscal, mas também entendem que a qualificação efetuada na Declaração Modelo 3 corresponde à prática declarativa e interpretativa que a Autoridade Tributária vinha impondo relativamente a situações de alienação de quinhões hereditários, antes da decisão uniformizadora de jurisprudência proferida pelo Supremo Tribunal Administrativo.

**21.** E compulsadas tais instruções, que constituem Anexo à referida Portaria, resulta claro que devem preencher o Anexo G à Declaração Modelo 3, os sujeitos passivos que tenham procedido à alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis.

**22.** E foi, nesse contexto, que as Requerentes procederam à entrega das suas Declarações Fiscais, embora em sede judicial defendam que tal não ocorreu – a alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, mas antes a alienação de um quinhão hereditário, que seria constituído apenas por esse bem imóvel.

**23.** Admitimos que assiste razão às Requerentes quanto esta questão, e que tratando-se de uma autoliquidação, em que estão em causa apenas questões de direito, as Requerentes seguiram as instruções administrativas contidas nos Anexos à Portaria que aprova essas os impressos/formulários das Declarações Modelo 3 do IRS e as respetivas Instruções de Preenchimento.

**24.** E que tais instruções se enquadram na definição de orientações genéricas, tal como definidas no artº. 68-A do CIRS e a que se refere, para efeitos de dispensa de reclamação graciosa, o artº, 111º. do CPPT.

**25.** E desse modo, se julga improcedente a exceção de inimpugnabilidade das liquidações em causa.

### **III - MATÉRIA DE FACTO**

Relativamente à matéria de facto, importa, antes de mais, salientar que o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de selecionar os factos que importam para a decisão e distinguir a matéria provada da não provada, tudo conforme o artigo

123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e o artigo 607.º, n.ºs 3 e 4 do Código de Processo Civil (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. artigo 511.º, n.º 1, do anterior CPC, correspondente ao artigo 596.º do atual CPC).

Assim, atendendo às posições assumidas pelas partes no pedido de constituição arbitral, aos diversos requerimentos apresentados pelas Partes e à prova documental junta aos autos consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

**a. FACTOS DADOS COMO PROVADOS**

Com interesse para a decisão, dão-se por provados os seguintes factos:

- A.** As Requerentes são filhas e herdeiras universais únicas de H..., que faleceu em 3 de fevereiro de 2002, no estado de divorciado (Cfr. certidão de escritura de habilitação de herdeiros, e contrato de compra e venda de imóvel. (Cfr Doc. n.º 4).
- B.** Em 2024, da respetiva herança aberta por óbito do pai das Requerentes fazia parte o prédio urbano, composto de casa de rés-do-chão e 1.º andar com logradouro, sito em limites de ..., atualmente Rua ..., da freguesia de ..., concelho de Sintra, descrito na ... Conservatória do Registo Predial de Sintra sob o número .., inscrito na respetiva matriz predial urbana sob o artigo ... da União de Freguesias de ... e ... . (Cfr. Doc. n.º 4).
- C.** Na matriz predial, o prédio em questão encontrava-se inscrito em nome do cabeça-de-casal da herança de H..., estando registada a propriedade do prédio na ... Conservatória do Registo Predial de Sintra a favor do pai das Requerentes, sob a apresentação n.º ..., de 28 de dezembro de 1992. (cfr. Doc. n.º 4).
- D.** No dia 23 de agosto de 2024, as Requerentes outorgaram, na qualidade de herdeiras universais únicas do seu falecido pai, um Documento Particular Autenticado (DPA) denominado de “Contrato de Compra e Venda e Mútuo com Hipoteca e Fiança”. (Cfr.. Doc. nº. 4).
- E.** Na Cláusula Segunda desse DPA consta:

“As Primeiras Contraentes” vendem aos Segundos Contraentes, que o aceitam, o IMÓVEL acima identificado.”

**F.** Na Cláusula Quarta desse DPA consta:

“O IMÓVEL é vendido pelo preço de **270.000,00 Euros (duzentos e setenta mil euros)**, que os Primeiros Contraentes declaram que já receberam e de que dão a competente quitação.”

**G.** Na Cláusula Terceira desse DPA consta:

“O IMÓVEL é vendido livre de ónus ou encargos.”

**H.** Conforme resulta da cláusula sexta do contrato celebrado, “A Parte Compradora destina o IMÓVEL a habitação própria e permanente.” (cfr. Doc. n.º 4).

**I.** Na Cláusula Sétima soba epígrafe “MÚTUO COM HIPOTECA”, consta que a CGD concedeu aos compradores um empréstimo e que para garantia do capital emprestado constitui hipoteca sobre o identificado imóvel.

**J.** Do Termo de Autenticação consta que foram arquivados os seguintes documentos:

Documento único de cobrança de IMT n.º..., no valor de 8.877,58€, liquidado em 16-08-2024 e pago na presente data.

Documento único de cobrança n.º..., comprovativo o pagamento da do Imposto do Selo da verba 1.1 da TGIS, no valor de 2.160,00€, liquidado em 16-08-2024 e pago na presente data.

A Requerente A... entregou, em 14/04/2025, a sua Declaração Modelo 3 de IRS, relativa ao ano de 2024, tendo apresentado o Anexo G, onde inscreveu os valores de aquisição e realização da sua quota-parte no imóvel. (Cfr. Doc. n.º 5).

**K.** A Requerente A... foi notificada da liquidação de IRS n.º 2025..., referente ao ano de 2024, que previa um valor a pagar de € 14.259,41 (catorze mil, duzentos e cinquenta e nove euros e quarenta e um cêntimos). (Cfr. Doc. n.º 1).

**L.** A Requerente A... procedeu, de forma voluntária, ao pagamento da sobredita liquidação no dia 9 de junho de 2025. (Cfr. Doc. n.º 6).

**M.** A Requerente B... entregou, em 08/06/2025, a sua Declaração Modelo 3 de IRS, atinente ao ano de 2024, tendo apresentado o Anexo G, onde inscreveu os valores de aquisição e realização da sua quota-parte no imóvel. (Cfr. Doc. n.º 7).

**N.** A Requerente B... foi notificada da liquidação de IRS n.º 2025..., relativa ao ano de 2024, que previa um valor a pagar de € 15.268,19 (quinze mil, duzentos e sessenta e oito euros e dezanove cêntimos). (Cfr. Doc. n.º 2).

**O.** A Requerente B... procedeu, de forma voluntária, ao pagamento da sobredita liquidação no dia 14 de julho de 2025. (Cfr.. Doc. n.º 8).

**P.** A Requerente C..., entregou, em 24/05/2025, a sua Declaração Modelo 3 de IRS, respeitante ao ano de 2024, tendo apresentado o Anexo G, onde inscreveu os valores de aquisição e realização da sua quota-parte no imóvel. (Cfr. Doc. n.º 9).

**Q.** A Requerente C... foi notificada da liquidação de IRS n.º 2025..., referente ao ano de 2024, que previa um valor a pagar de € 12.768,35 (doze mil, setecentos e sessenta e oito euros e trinta e cinco cêntimos). (Cfr. Doc. n.º 3).

**R.** A Requerente C... procedeu, de forma voluntária, ao pagamento da sobredita liquidação no dia 28 de junho de 2025. (Cfr. Doc. n.º 10).

**S.** Em 28 de novembro de 2026, as Requerentes apresentaram o presente pedido de pronúncia arbitral, por intermédio do qual solicitavam ao Tribunal:

“A) A anulação parcial da liquidação de IRS n.º 2025..., no montante de € 19.988,91 (dezanove mil, novecentos e oitenta e oito euros e noventa e um cêntimos), correspondente ao montante de imposto relativo à alegada mais-valia imobiliária realizada pela Requerente A..., com a alienação do seu quinhão hereditário na herança do seu pai;

B) A anulação parcial da liquidação de IRS n.º 2025 ..., no montante de € 18.063,39 (dezoito mil e sessenta e três euros e trinta e nove cêntimos), correspondente ao montante de imposto relativo à alegada mais-valia imobiliária realizada pela Requerente B..., com a alienação do seu quinhão hereditário na herança do seu pai;

C) A anulação parcial da liquidação de IRS n.º 2025..., no montante de € 18.891,48 (dezoito mil, oitocentos e noventa e um euros e quarenta e oito cêntimos), correspondente ao montante de imposto relativo à alegada mais-valia imobiliária realizada pela Requerente C..., com a alienação do seu quinhão hereditário na herança do seu pai,

com o subsequente reembolso às Requerentes dos montantes de imposto indevidamente pagos, acrescidos de juros indemnizatórios, calculados à taxa legal, tudo com as necessárias consequências legais.”

#### **I) FACTOS DADOS COMO NÃO PROVADOS.**

Não existem factos dados como não provados, porque todos os factos relevantes para a apreciação do pedido foram dados como provados.

#### IV - DO DIREITO

1. Por intermédio do presente pedido de pronúncia arbitral as Requerentes solicitaram a anulação, embora parcial, das liquidações de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”), referentes ao ano de 2024, nos montantes já assinalados, por entenderem que não procederam à alienação de direitos reais sobre bens imóveis, única situação abrangida pela norma de incidência da alínea a), do nº. 1 do artº. 10º. do CIRS, considerando, pelo contrário, que procederam à alienação do quinhão hereditário que possuíam na herança de seu pai – não partilhada -, situação essa não abrangida nas normas de incidência do CIRS, no que às mais valias diz respeito, tudo de acordo com a melhor Doutrina e vasta jurisprudência que citam.
2. Por seu turno, a entidade Requerida, sem colocar, aparentemente, em crise as conclusões das Requerentes quanto à melhor interpretação do citado artº. 10º. do CIRS e à mais recente jurisprudência, que coloca em campos opostos da tributação nesta sede, por um lado, a alienação de imóveis e, por outro, a alienação/cedência do quinhão hereditário, defende que as Requerentes, neste caso concreto, procederam, de facto e juridicamente, à alienação de um imóvel e não à cedência do seu quinhão hereditário na herança de seu pai.
3. Argumenta a Requerida com o teor literal do Documento Particular Autenticado, apelando ainda à aplicação do princípio da prevalência da substância sob a forma.
4. Colocada a questão nestes termos, temos que considerar que não está aqui em causa saber se a transmissão onerosa de um quinhão hereditário está excluída da norma de incidência do IRS, no que às mais valias diz respeito – porque está -, e consequentemente não está sujeita a IRS (Vd. Jurisprudência, nomeadamente do CAAD e do STA e, por todos, o Acórdão do STA nº. 7/2025, de 29 de abril, tirado no Procº. nº. 33/24.1BALSB, uniformizador de jurisprudência).
5. Ou, saber se a transmissão onerosa de um bem imóvel está ou não incluída na norma de incidência da alínea a), do nº. 1 do artº. 10º. do CIRS – porque está, e consequentemente fica sujeita a IRS, nessa Categoria G.
6. Nesse caso, importa voltar a nossa atenção para a situação de facto ocorrida nos presentes autos e para a natureza jurídica do contrato assinado pelas Requerentes.
7. Regressemos ao Probatório.

8. As Requerentes procederam à venda de um imóvel, pertença da herança de seu falecido pai, que se encontra em comum e sem determinação de parte ou direito, ou seja, indiviso, sem que o mesmo tivesse sido objeto de partilha.
9. Outorgaram, como vendedoras, um DPA denominado: “Contrato de Compra e Venda e Mútuo com Hipoteca e Fiança”, por intermédio do qual venderam um bem imóvel.
10. Para pagamento do preço de venda desse imóvel receberam 270 mil euros, por intermédio de dois cheques bancários.
11. A parte compradora destina o imóvel a habitação própria e permanente, tendo pago IMT de acordo com Tabela própria, face ao destino que pretende dar ao imóvel (Cfr. Ofício Circulado nº. 40121 de 2024-01-04, com as Tabelas Práticas:  $270.000,00 \times 7\% = 18.900,00 - 10.022,42$  (parcela a abate): 8.877,58 de imposto a pagar).
12. Para essa aquisição, o Banco concedeu à parte compradora um crédito bancário e constituiu hipoteca a seu favor para garantia do pagamento do preço, segundo as normas aplicáveis do crédito à habitação.
13. Não conseguimos descortinar de que modo pretendem as Requerente demonstrar que procederam à venda, cada uma delas, do respetivo quinhão hereditário, com base no DPA que juntam e de cujo conteúdo damos aqui conta.
14. A título meramente exemplificativo, e para efeitos de comparação, juntamos, naturalmente expurgada de qualquer referência pessoal, uma minuta de uma escritura pública de alienação de um quinhão hereditário, donde consta, nomeadamente, o seguinte:
- “Que pelo preço de €\_\_\_\_,00, que declara ter já recebido, cede em comum e partes iguais aos segundos outorgantes, o **quinhão hereditário** (que apenas compreende bens imóveis), que lhe pertence na herança aberta por óbito de \_\_\_\_.”
15. Ou outra escritura:
- “Que pelo preço de €\_\_\_\_,00, que declara ter já recebido, cede em comum e partes iguais aos segundos outorgantes, o **quinhão hereditário** que lhe pertence na herança aberta por óbito de \_\_\_\_.”
- Que o indicado preço é repartido do seguinte modo:
- €\_\_\_\_,00 pelos bens móveis que integram o quinhão;
  - €\_\_\_\_,00 pelos bens imóveis que integram o quinhão.”

16. Quereriam as Requerentes vender o seu quinhão hereditário e acabaram por vender apenas o imóvel?
17. Quando alguém se confronta com uma situação como esta tem efetivamente à sua frente duas soluções, duas possibilidades, dois negócios alternativos.
18. Vender o imóvel, que até pode ser o único bem remanescente da herança, ou vender o seu quinhão hereditário nessa herança.
19. O que não se pode, ou melhor, não deve, é querer realizar um determinado negócio jurídico e realizar outro.
20. E quando o quinhão hereditário é composto por bens imóveis, tal venda tem que assumir a forma de escritura pública de compra e venda (ou DPA).
21. E o facto de se tratar, eventualmente, do único bem da herança (não dispomos de elementos para concluir que assim é efetivamente), ainda não registado a favor dos herdeiros em comum e sem determinação de parte ou direito (este registo predial é facultativo), herança essa que não se encontra partilhada, não transforma essa venda na alienação de um quinhão hereditário. No caso dos autos, no DPA, deveria figurar a venda de três quinhões hereditários.
22. E essa vontade não consta dos autos nem transparece, em nada, da documentação junta pelas Requerentes, e se mesmo que essa equiparação fosse possível outras questões se poderiam levantar.
23. Será que o banco financiaria a aquisição de um quinhão hereditário? A experiência diz-nos que talvez não.
24. E o comprador aceitaria pagar um IMT agravado já que a taxa de incidência do imposto não seria a da Tabela própria da aquisição de Habitação Própria e Permanente, mas sim a de outras operações (Alínea a), do artº. 17º. do Código do Imposto Municipal sobre a Transmissão Onerosa de Imóveis”:
- ” Aquisição de outros prédios urbanos e outras aquisições onerosas - 6,5%. (Anterior alínea d), Redação do Decreto-Lei n.º 48-A/2024, de 25/07).”
25. E o comprador estaria disponível para correr o risco de vir a ser responsabilizado por algum eventual passivo da herança, do qual seria responsável caso adquirisse o quinhão em vez do imóvel propriamente dito?
26. E, se se viesse a constatar posteriormente, que afinal a herança possuía mais bens, estariam os compradores disponíveis para os devolver, já que com a compra do quinhão esses bens também

estariam incluídos na venda e teriam passado de propriedade. (não é retórico, são caso práticos que a experiência colocou na nossa frente).

**27.** Vejamos, agora, as situações de facto que constam de algumas das decisões arbitrais invocadas pelas Requerentes em abono da sua tese.

**28.** Proc.º. nº. 1138/2024-T de 9 de abril de 2025:

“Sumário: As mais-valias resultantes da alienação do direito ao quinhão hereditário constituído por imóveis não se encontram abrangidas pela norma de incidência do artigo 10.º, nº 1, alínea a), do CIRS, por não integrar o conceito de alienação onerosa do direito real sobre bens imóveis.”

Probatório:

A) Por escritura pública de compra e venda de quinhões hereditários, celebrada em 28 de julho de 2021, o Requerente conjuntamente com os demais herdeiros da herança aberta e indivisa por óbito de B..., transmitiram os seus quinhões hereditários à sociedade C..., LDA. pelo valor global de € 7.580.000,00 (documento n.º 4 junto ao pedido arbitral).

**29.** Proc.º. nº. 444/2024-T de 29 de abril de 2024:

” 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 PATRIMÓNIO AUTÓNOMO E NÃO DE UM DIREITO INDIVIDUAL SOBRE CADA UM DOS BENS QUE A INTEGRAM. II - 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”, PELO QUE NÃO ESTÃO SUJEITOS A IRS OS EVENTUAIS GANHOS RESULTANTES DESSA ALIENAÇÃO.”

Probatório:

“A segunda declaração mod/3 deveu-se a que tenha sido considerado alienação de direitos reais sobre bens imóveis o “CONTRATO DE COMPRA E VENDA DE QUINHÕES HEREDITÁRIOS”, celebrado pela Requerente e outros, na qualidade de vendedores, em 30 de Novembro de 2021 (Doc. n.º5 junto com o PPA, que aqui se dá por reproduzido).”

**30.** Proc.º. nº. 593/2024-T de 18 de novembro de 2024

“SUMÁRIO: 1. A alienação de um quinhão hereditário não está prevista na norma de incidência do artigo 10.º, nº 1, alínea a), do CIRS. 2. A aplicação desta norma a essa realidade é ilegal.”

Probatório:

“A) Requerente alienou, em 30-11-2021. A totalidade de seu quinhão hereditário, obtido por disposição testamentária de C..., pelo montante de 325000,00 (trezentos e vinte e cinco mil Euros), o qual incluía os onze imóveis descritos no Doc. 5 junto com o PPA.”

**31.** Resulta daqui evidente que nas decisões invocadas pelas Requerente a favor da sua posição, a realidade de facto a elas subjacente, não é idêntica àquela que se encontra provada nos presentes autos.

**32.** Efetivamente, enquanto que no caso dos autos, pelo DPA se vende um bem imóvel, nas situações descritas nestas Decisões Arbitrais consta expressamente do Probatório, que o documento que dá forma e validade à transmissão, refere expressamente que se trata da alienação de um quinhão hereditário, com tudo o que isso significa, e não da mera transmissão de um imóvel em concreto.

**33.** Mesmo no contexto do Acórdão do STA nº. 7/2025, de 29 de abril, tirado no Procº. nº. 33/24.1BALSb, uniformizador de jurisprudência), estão em confronto duas Decisões do CAAD, a saber: Procº. nº. 524/2023-T de 18 de janeiro de 2024 (Acórdão recorrido):

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 património autónomo e não de um direito individual sobre cada um dos bens que a integram.

II- 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”, pelo que não estão sujeitos a IRS os eventuais ganhos resultantes dessa alienação.

Probatório:

“... ..

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 C..., falecida em 01/03/1985, e o quinhão hereditário pertencente a D..., na herança ilíquida e indivisa aberta por óbito de C..., na qualidade de herdeira final deste, como consta de escritura pública outorgada no dia 18 de Junho de 2022 - Doc. nº 4 junto com o PPA, que aqui se dá por reproduzido.

C. A aquisição do mencionado quinhão hereditário foi registada na Conservatória do Registo Predial de Lisboa, pela Ap. ..., de 2020/07/10, a favor da compradora E..., S.A., conforme certidão permanente anexa à petição - Doc. nº 5 junto com o PPA, que aqui se dá por reproduzido.

**34.** Procº. nº. 176/2017-T de 14 de setembro de 2027 (Acórdão fundamento):

Probatório:

“ ... ..

2.4. Defende o Requerente que apenas era titular de um "direito à aquisição por via sucessória de parte do imóvel", ou seja, um direito a um quinhão hereditários.

2.5. E, no entanto, certo que na escritura o ato consta como «venda de prédio urbano».

Decisão:

47. No presente caso, existe uma escritura pública, na qual vem descrito o valor atribuído ou recebido pelo Requerente, valor este acordado entre as partes e os respetivos herdeiros, ou seja, existe, um valor material atribuído ao direito real de propriedade do Requerente, sobre o imóvel.

48. E a escritura pública é um documento autêntico, idóneo e com fé pública, o que determina que o seu teor é autêntico, demonstrativo que o Requerente vendeu conjuntamente com os restantes herdeiros a sua quota-parte da herança sobre aquele imóvel.

49. Nestes termos, decide-se pela legalidade do ato tributário de liquidação em sede de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares: n.º 2016... de seis de janeiro de 2016, consequentemente sem direito a pagamento de juros indemnizatórios.

**35.** O exposto, permite constatar que, enquanto que no Acórdão sob recurso, consta do título de transmissão, em concreto, a alienação de um quinhão hereditário, no Acórdão fundamento consta a transmissão de um bem imóvel, diferença que o STA não relevou.

**36.** E, neste caso, foi negado provimento ao recurso interposto pela Autoridade Tributária e Aduaneira e a jurisprudência foi fixada pelo STA, nos seguintes termos:

“A alienação de quinhão hereditário não configura “alienação onerosa d direitos reais sobre bens imóveis”, nos termos do artº. 10º., nº. 1, alínea), do CIRS”.

**37.** Sigamos agora de perto o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, tirado no Proc.º nº. 1269/20 = BELRS.CSI ,de 26 de fevereiro de 2026.

**38.** Começemos pelo Sumário:

“I- A alienação do quinhão hereditário corresponde à transmissão de uma posição jurídica global na herança indivisa e não de direitos reais sobre bens concretos, pelo que não constitui facto tributário, em sede de mais-valias.

II- O mesmo não sucede no caso em que os herdeiros procedem à alienação de um ou vários bens imóveis que integram herança, sendo tal negócio subsumível na alínea a), do n.º1, do artigo 10.º do

III- Para aferir o tipo de negócio celebrado pelo herdeiro/herdeiros, deve atentar-se ao teor da escritura pública, conforme decorre do disposto no n.º 1, do artigo 238.º, do Código Civil.”

**39.** Esta decisão atribui especial relevância à forma e substância do negócio/contrato que está em apreciação, remetendo para o facto de se ter consagrado no Código Civil que “Nos negócios formais não pode a declaração valer com um sentido que não tenha um mínimo de correspondência no texto do respetivo documento, ainda que imperfeitamente expresso.”.

**40.** Ou seja, no título de transmissão consta que se procedeu à alienação de um imóvel, e pretende-se que se considere que, na realidade, o que se transmitiu foi um quinhão hereditário.

**41.** É o que pretendem as Requerentes, e neste caso, sem razão.

**42.** Prossegue o Acórdão que acompanhamos:

“A sentença recorrida apresenta a seguinte fundamentação de facto:

DISSE O PRIMEIRO OUTORGANTE (...)

Que, conforme procedimento simplificado de habilitação de herdeiros, - No dia quinze de fevereiro de dois mil e dezassete, na freguesia de..., concelho de Lisboa, faleceu, sem ter efetuado testamento ou qualquer disposição de última vontade, a referida L....., no estado de viúva (...)

Que foi declarado único herdeiro da falecida, seu filho M..... (...)

PELOS PRIMEIROS OUTORGANTES, O IDENTIFICADO NA ALÍNEA A) POR SI E NA INVOCADA QUALIDADE, FOI DITO:

Que, pela presente escritura, eles primeiros outorgantes e o representado do indicado em A) e pelo preço global já recebido de setecentos e quinze mil euros, vendem à segunda outorgante, livre de ónus ou encargos, o seguinte:

a) Pelo preço de trezentos e cinquenta e sete mil e quinhentos euros, a fração autónoma designada pela letra "D" que corresponde ao PRIMEIRO ANDAR DIREITO, com direito ao uso do logradouro (...) com o valor patrimonial tributário de € 98.390,00; e

b) Pelo preço de trezentos e cinquenta e sete mil e quinhentos euros, a fração autónoma designada pela letra "F" que corresponde ao SEGUNDO ANDAR DIREITO, (...) com o valor patrimonial tributário

de € 98.350,00, ambas do prédio urbano em regime de propriedade horizontal, sito na Rua ..... de ....., números ..., .... e ....., Santa Isabel, concelho de Lisboa achando-se o prédio inscrito na matriz da freguesia de..., sob o artigo .... (que teve origem no artigo 3..... da extinta freguesia de Santo Condestável).”

**43.** Ou seja, a situação de facto, documentalmente demonstrada, é a mesma dos presentes autos, daí que este Acórdão tenha delimitado a questão a decidir do seguinte modo:

“A questão a apreciar no presente recurso consiste em saber se a transmissão onerosa, que foi efetuada pelo Impugnante, ora Recorrido (e demais herdeiros do seu pai, falecido em 2009/06/17) através de escritura pública, celebrada em 2017/04/20, integra o conceito de "alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis", sendo, nessa medida, suscetível de originar ganhos tributáveis na sua esfera jurídica, subsumíveis na previsão da alínea a), do n.º 1 do art.º 10º do Código do IRS (CIRS).”

**44.** E prossegue para encontrar a quem assiste razão.

“Há que distinguir, desde logo, dois tipos de negócios dispositivos que podem ser realizados pelos herdeiros e que têm suscitado a questão de saber se estamos perante factos com relevância tributária, em sede de mais-valias, nos casos em que a herança é composta total ou parcialmente por bens imóveis.

Esta distinção, reportada ao objeto do negócio, revela-se fulcral para a correta interpretação e aplicação do disposto no artigo 10º nº 1 al. a) do CIRS, segundo o qual “[constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem de: (...) Alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis”.

...

Ou seja, com a abertura da sucessão, e após a aceitação da herança, o herdeiro adquire o direito ao seu quinhão hereditário ou quota-parte ideal da herança global e, enquanto titular desse direito, pode proceder à sua alienação a terceiro, dispondo assim livremente dos direitos que detém sobre o património hereditário - cfr. Menezes Leitão, Direito das Sucessões, 2.ª ed., 2026, Almedina, p. 403.

...

O principal efeito deste negócio é a transmissão da herança ou do quinhão hereditário para o adquirente, ocupando este a mesma posição que competia ao herdeiro, sendo-lhe transmitidos os direitos inerentes, nomeadamente o de exercer os direitos relativos à gestão da herança ou exigir a sua partilha e, bem assim, as inerentes obrigações (cfr. artigo 2128º).

**45.** Fica aqui estabelecida a distinção entre a disposição de bens da herança e a alienação da própria herança ou de quinhão hereditário, pelo que o Acórdão de TCAS recorda que:

“...relativamente a este último negócio dispositivo, o STA uniformizou jurisprudência, em Acórdão proferido em 29-04-2025 (proc. n.º 33/24.BALSB) pelo Pleno da sua Secção de Contencioso Tributário, declarando como conclusão que: «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.»

**46.** E continua, referenciado uma excelente súmula dos pressupostos de tal jurisprudência:

“Como refere Tânia Meireles da Cunha(1), o fundamento basilar desta jurisprudência radica no seguinte raciocínio esquemático:

- a) Enquanto a herança se mantiver indivisa, nenhum herdeiro é titular de direitos individuais sobre bens específicos que a integrem;
- b) O herdeiro é, sim, titular do direito a uma quota de um património autónomo;
- c) Tal situação só se altera com a partilha;
- d) Logo, a alienação de um quinhão hereditário tem expressão patrimonial indefinida.

**47.** Para concluir:

“Ora, como se afigura manifesto, esta argumentação não é transponível para os casos em que os herdeiros, em conjunto, alienam ou oneram um bem imóvel específico e determinado da herança indivisa ou uma quota-parte desse bem, porquanto nestes casos aquilo que é transmitido é, efetivamente, o direito de propriedade ou outro direito real sobre um bem imóvel em concreto.

Assinale-se que a venda conjunta de um bem da herança não implica a transmissão da qualidade de herdeiro ao adquirente, antes determina a conversão do bem em dinheiro que passa a integrar a herança (se a venda for feita antes da partilha) ou é imediatamente repartido entre os herdeiros (se a venda for concomitante com a partilha informal do preço).

E, por essa razão, a este tipo de negócios não é aplicável a jurisprudência supracitada, a qual apenas se pode convocar quando estamos perante um negócio que tenha por objeto a própria herança ou um quinhão hereditário.

**48.** É este o sentido da Decisão a proferir nestes autos.

**49.** E continuando a acompanhar esta Acórdão:

“Neste sentido, vejam-se as recentes decisões do CAAD no processo n.º 1317/2024-T (de 8 de maio de 2025) e no processo 476/2025-T (19 de janeiro de 2026), disponíveis em [caad.org.pt](http://caad.org.pt), nos quais se

concluiu que "(...) nestes casos, em que os herdeiros alienam um bem imóvel específico e determinado da herança indivisa, não estamos já perante a alienação do direito à herança ou do direito ao quinhão hereditário, mas antes 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."

**50.** E o Acórdão termina com a aplicação do seu entendimento ao caso em apreciação. Fá-lo do seguinte modo:

"Posto isto, cumpre apreciar o caso dos autos, atentando, desde logo, no teor da escritura celebrada em 2017/04/20, tendo presente que conforme estipulado no n.º 1, do artigo 238.º, do CC, "(n)os negócios formais não pode a declaração valer com um sentido que não tenha um mínimo de correspondência no texto do respetivo documento, ainda que imperfeitamente exposto".

Em face do probatório, dúvidas não restam de que o que foi transmitido pelo ora Recorrido a S..... não foi o quinhão hereditário na herança do seu falecido pai, J....., mas antes dois bens imóveis em concreto/específicos e determinados que integravam as heranças indivisas dos falecidos J..... e L....., negócio jurídico esse que é permitido, como vimos, se for celebrado por todos os herdeiros, nos termos do n.º 1 do artigo 2091.º do Código Civil.

Assim - e diversamente do entendimento do tribunal de 1ª instância - no caso vertente não ocorreu uma "alienação do direito ao quinhão hereditário", mas antes a venda de bens imóveis que eram contitutados pelos herdeiros, não sendo, por essa razão, aplicável a jurisprudência do acórdão do STA de 29-04-2025, citado na decisão recorrida.

Verificando-se que a operação em causa teve o efeito jurídico típico de uma compra e venda de imóveis, deve entender-se que houve efetivamente uma transmissão onerosa do direito de propriedade sobre imóvel, subsumindo-se a operação na previsão da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do Código do IRS.

Pelo que o Tribunal "a quo", ao julgar em sentido discrepante, incorreu em erro de julgamento por errónea valoração dos factos provados e consequente erro na aplicação do quadro legal aplicável, o que determina a procedência do recurso e consequente revogação da sentença recorrida."

**51.** Razões pelas quais a pretensão das Requerentes nos presente autos não pode proceder, sendo de manter os atos impugnados.

## **VI - Juros indemnizatórios**

**52.** Julgada improcedente a impugnação e mantidos os atos impugnados prejudicado, fica o pedido e pagamento de juros indemnizatórios, que vai assim indeferido

## **VII - DECISÃO**

De harmonia com o exposto, decide-se:

- a).** Deferir o pedido de cumulação de pedidos e coligação de autores;
- b).** Julgar improcedente a exceção dilatória de inimpugnabilidade dos atos tributários;
- c).** Julgar improcedente o pedido arbitral e manter os atos impugnados, ficando prejudicado o pedido de pagamento de juros indemnizatórios.

## **VIII - VALOR DO PROCESSO**

Fixa-se o valor do processo em € 56.943,78 (cinquenta e seis mil novecentos e quarenta e três euros e setenta e oito cêntimos), nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

## **IX - CUSTAS**

Custas a cargo das Requerentes, de acordo com o artigo 12.º, n.º 2 do RJAT, do artigo 4.º do RCPAT, e da Tabela I anexa a este último, que se fixam no montante de € 2.142,00 (dois mil cento e quarenta e dois euros).

Notifique-se.

Lisboa, 7 de agosto de 2026.

O Árbitro

Jorge Carita