

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 210/2026-T

Tema: IRS - Partilha da herança – tornas; alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis; artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do Código do IRS

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 um direito individual sobre cada um dos bens que a integram.

II. A partilha hereditária tem uma natureza declarativa na parte em que determina os bens que compõem o quinhão hereditário de cada herdeiro na herança até então indivisa, quinhão esse adquirido com a aceitação da herança, a qual é retroagida ao momento da abertura da sucessão.

III. Cada um dos herdeiros receberá diretamente os seus direitos do defunto e não dos restantes co-herdeiros, não tendo a partilha um carácter constitutivo ou translativo pois a aquisição hereditária não decorre de recíprocas alienações e aquisições entre os co-herdeiros.

IV. A partilha, por óbito, não configura uma “alienação onerosa de direito reais sobre bens imóveis” nos termos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do Código do IRS.

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. Em 27 de fevereiro de 2026, A..., contribuinte fiscal n.º ..., residente na Rua ..., n.º ... Esq. ..., Lisboa, doravante designado por “Requerente”, solicitou a constituição de Tribunal Arbitral e procedeu a um pedido de pronúncia arbitral, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e alínea a) do n.º 1 e 2 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), com vista:

- a) à declaração de ilegalidade do indeferimento da revisão de ato tributário n.º ...2025... apresentada junto do Serviço de Finanças de Lisboa ..., contra o ato de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) com o n.º 2023..., referente ao ano de 2022, no valor de € 3.697,47 (três mil, seiscientos e noventa e sete euros e quarenta e sete cêntimos), e sua consequente anulação;
- b) à declaração de ilegalidade o ato de liquidação Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) com o n.º 2023..., referente ao ano de 2022, no valor de € 3.697,47 (três mil, seiscientos e noventa e sete euros e quarenta e sete cêntimos), e sua consequente anulação,
- c) e à restituição do imposto pago indevidamente acrescido dos respetivos juros indemnizatórios.

2. É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por AT ou Requerida).

3. O Requerente é representado, no âmbito dos presentes autos, pela sua mandatária, Dr.ª B..., em substituição e por substabelecimento sem reserva do anteriormente constituído, Dr. C..., e a Requerida, é representada pelas juristas, Dr.ª D... e Dr.ª E... .

4. Verificada a regularidade formal do pedido apresentado, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 6.º do RJAT, foi, a signatária, designada pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, e aceitou o cargo, no prazo legalmente estipulado, e as partes não se opuseram a tal nomeação.

5. O presente Tribunal foi constituído no dia 6 de maio de 2026, na sede do CAAD, sita na Av. Duque de Loulé, n.º 72 A, em Lisboa, conforme comunicação do tribunal arbitral singular que se encontra junta aos presentes autos.

6. No dia 11 de maio de 2026, o Tribunal notificou, por despacho, o dirigente máximo do serviço da Autoridade Tributária e Aduaneira para apresentar Resposta, juntar o processo administrativo, e caso o pretenda, solicitar produção de prova adicional, nos termos do disposto no artigo 17.º do RJAT.

7. Em conformidade ao despacho indicado no ponto anterior, a Requerida, no dia 9 de junho de 2026, apresentou a sua Resposta, pugnando pela improcedência o pedido de pronúncia arbitral.

8. Não existindo necessidade de produção de prova adicional, para além daquela que documentalmente já se encontra incorporada nos autos, não se vislumbrando necessidade de as partes corrigirem as respetivas peças processuais, 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, por despacho de 1 de julho de 2026, entendeu dispensar a realização da reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, bem como a produção de alegações escritas

9. No despacho referido no ponto anterior, o Tribunal, em cumprimento do disposto no n.º 2 do artigo 18.º do RJAT determinou a prolação da decisão arbitral até ao final do prazo do artigo 21.º, n.º 1, do RJAT, tendo advertido o Requerente de que deveria proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, nos termos do n.º 3 do artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

II - POSIÇÃO DAS PARTES

Posição do Requerente

O Requerente fundamenta, sucintamente, o seu pedido de pronúncia arbitral no facto de, por óbito da sua Mãe, F..., ocorrido em 7 de junho de 2021, ter sido aberta a herança indivisa composta por um imóvel urbano em Lisboa, com seis herdeiros (o Requerente e mais cinco), cada um titular de 1/6 do quinhão hereditário.

No dia 12 de janeiro de 2022, foi celebrada uma escritura de partilha, mediante a qual os herdeiros adjudicaram os respetivos quinhões hereditários ao co-herdeiro G..., pelo valor global de € 267.500,00, tendo cada herdeiro recebido o valor de € 44.583,40, a título de tornas.

Seguindo instruções da AT, o Requerente declarou a operação no Anexo G do IRS de 2022 como alienação onerosa de direitos reais sobre imóveis, tendo sido liquidado imposto de € 3.697,47 (liquidação n.º 2023...).

Entende o Requerente que a liquidação objeto do presente pedido de pronúncia arbitral é ilegal face à jurisprudência uniformizadora do Supremo Tribunal Administrativo constante do Acórdão n.º 7/2025, da qual resulta que a alienação de quinhão hereditário não constitui alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis (artigo 10.º, n.º 1, al. a) CIRS), pelo que os ganhos daí resultantes não estão sujeitos a IRS.

Sustenta o Requerente com base na jurisprudência citada que, enquanto a herança está indivisa, o herdeiro não tem direito real individualizado sobre bens concretos, mas apenas uma quota ideal sobre a universalidade — pelo que a sua alienação não preenche o tipo legal do artigo 10.º, n.º 1, al. a) CIRS (violação dos princípios da legalidade e tipicidade fiscal, sem admissibilidade de analogia ou critério económico do artigo 11.º LGT). Aliás, sublinha o Requerente que a AT já reconheceu a posição do STA, designadamente no Ofício-Circulado n.º 20281/2025.

Com base no supracitado aresto, o Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa, no dia 8 de agosto de 2026, ao qual foi atribuído o n.º de processo ...2025..., através do qual peticionava a correção da liquidação e reembolso do excesso pago. Pedido de revisão este sobre o qual se formou decisão de indeferimento tácito, por via da ausência de decisão por parte da Autoridade tributária e Aduaneira no prazo de 4 meses.

Deste modo, e resumidamente, o Requerente peticiona a anulação dos atos sindicados, o reembolso do imposto pago indevidamente acrescido dos respetivos juros indemnizatórios, motivados nos seguintes vícios:

- a) Ilegalidade do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa;
- b) Erro sobre os pressupostos de direito: considerando que a AT qualificou a cessão do quinhão hereditário como mais-valia imobiliária, em contradição com o AUJ n.º 7/2025;
- c) Tempestividade e legitimidade do pedido de revisão oficiosa, com ampla invocação de jurisprudência e doutrina no sentido de que a revisão oficiosa pode ser desencadeada por iniciativa do contribuinte, no prazo de 4 anos, com fundamento em erro imputável aos serviços (artigo 78.º, n.º 1, LGT).

Por seu turno,

Posição da Requerida

A Requerida, na Resposta que ofereceu, apresentou a sua defesa, por impugnação, contrapondo os argumentos suscitados pelo Requerente, rejeitando a qualificação do «negócio» em causa como cessão de quinhão hereditário, sustentando que a escritura celebrada no dia 12 de janeiro de 2022, consubstancia uma verdadeira partilha com a adjudicação e pagamento de tornas, figura jurídica distinta que gera mais-valias tributáveis em sede de IRS.

Esclarece a Requerida que a figura da cessão do quinhão e a da partilha com adjudicação são distintas, sendo que: na primeira – com respaldo no artigo 2124.º do Código Civil (CC): a posição jurídica global (quota abstrata/ideal) sobre a herança indivisa transmite-se; o adquirente sucede na posição de herdeiro e pode exigir a partilha (artigo 2128.º CC); na segunda – atendo ao disposto no artigo 2102.º do CC), a indivisão extingue-se; o adjudicatário torna-se proprietário exclusivo com eficácia retroativa à abertura da herança (artigo 2119.º CC); os não adjudicatários não transmitem posição hereditária, recebem a sua parte em dinheiro; a herança extingue-se.

No que respeita à invocada jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (processo n.º 033/24.1BALSb ou Acórdão de Uniformização de Jurisprudência n.º 7/2025) reconhece a Requerida que acolheu integralmente o entendimento do AUJ n.º 7/2025 formalizado, aliás, no Ofício-Circulado n.º 20281/2025, contudo, entende que o mesmo não se aplica ao caso concreto, uma vez que segundo entende, nos presentes autos está em causa não uma cessão de quinhão, mas uma partilha de adjudicação de bem imóvel determinado.

Acrescenta, a Requerida, que o próprio aresto do STA faz uma ressalva quanto a esta matéria quando refere que podem ocorrer situações distintas, em que são alienados bens específicos e determinados da herança, conjuntamente por todos os herdeiros, como ato de disposição nos termos do artigo 2091.º, n.º 1, CC, classificando-as como verdadeiras transmissões onerosas de direitos reais, geradoras de mais-valias tributáveis, defendendo que esta situação é aplicável aos presentes autos. Segundo a AT, a partilha com adjudicação está ainda mais próxima desta ressalva do que a mera alienação conjunta de bem determinado.

Mais sustenta que, para aferir o tipo de negócio celebrado há que atender ao teor do documento/escritura que o formaliza, sendo que, no caso em apreço, temos uma escritura titulada por «PARTILHA», a qual contém o inventário do ativo, apuramento de quinhões, adjudicação do imóvel a G... e fixação de tornas — elementos típicos da partilha, não da cessão.

Com efeito, no texto da aludida escritura, não é feita qualquer menção à alienação do "quinhão hereditário", limitando-se a mesma apenas a identificar o imóvel pelos elementos matriciais e registais, bem como a fixar o preço por referência ao bem concreto (€ 267.500,00). Revela a Requerida que, caso os outorgantes tivessem pretendido alienar o quinhão hereditário, a escritura faria constar expressamente a transmissão do mesmo — o que manifestamente não sucedeu.

Invoca, por um lado, o artigo 238.º, n.º 1, CC no sentido de que a declaração negocial não pode valer com sentido sem correspondência no texto do documento, e por outro, a força probatória plena da escritura pública, face ao disposto no artigo 371.º CC.

Afere, ainda, que o adjudicatário não sucedeu na posição hereditária dos demais: adquiriu direito real de propriedade sobre a fração, não passou a poder exigir a partilha (porque a herança se extinguiu na mesma escritura) tendo pago, consequentemente, tornas individualizadas.

Concluindo, assim, quanto a esta matéria que a operação teve o efeito jurídico típico de uma partilha com adjudicação de imóvel — e não de uma cessão de quinhão hereditário —, subsumindo-se, assim, à norma de incidência da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do Código do IRS.

Invoca o princípio da prevalência da substância sobre a forma, socorrendo-se do disposto no artigo 36.º, n.º 4, da Lei Geral Tributária (LGT), o qual dispõe que *«a qualificação dos negócios jurídicos efetuados pelos sujeitos passivos não pode ser alterada por razões de natureza fiscal»* — refere, a Requerida, que o preceito legal tem como destinatário principal a Requerida quando pretende requalificar negócios dos contribuintes por razões puramente fiscais. Acrescentando que, nesta situação, o que aqui está em causa não é a AT a requalificar o negócio para efeitos fiscais — é o intérprete a apurar, com base nos critérios gerais do Código Civil, qual o negócio efetivamente celebrado. E esse apuramento, deve ser efetuado através dos instrumentos notariais que titulam o negócio jurídico – a escritura pública, a qual revela inequivocamente uma partilha com adjudicação de imóvel, não uma cessão de quinhão hereditário.

Sendo que, complementarmente, a operação titulada pela escritura foi tratada como transmissão imobiliária para efeitos de IMT, Imposto do Selo e registo predial — o que é, segundo a Requerida incompatível com a pretensão de a tratar como cessão de quinhão apenas para efeitos de IRS.

Invoca a Requerida que o ónus de prova, previsto no artigo 74.º, n.º 1, da LGT e o artigo 342.º, n.º 1, do Código Civil, de que o negócio teve por objeto a totalidade do quinhão hereditário e não o imóvel determinado recai sobre o Requerente, sendo a prova documental junta pelo Requerente totalmente convergente com a posição da Requerida.

Cita, ainda, a Requerida, jurisprudência do TCA Sul como fixando que a alienação de bem imóvel concreto da herança (distinta de cessão de quinhão) é subsumível ao artigo 10.º, n.º 1, al. a), CIRS, e que se deve atender ao teor da escritura (artigo 238.º, n.º 1, CC), referindo a existência de decisões arbitrais no mesmo sentido.

Quanto ao Acórdão do STA de 17/12/2025 (proc. n.º 0136/25.5BALSB), invocado pelo Requerente, a Requerida sustenta tratar-se de decisão de não conhecimento, por razões processuais, sem apreciação de mérito sobre a distinção entre cessão de quinhão e alienação de bem determinado.

A título subsidiário, defende a Requerida que caso se entenda que a partilha com adjudicação de bem imóvel concreto se subsume ao regime de não sujeição do Acórdão do STA n.º 7/2025, tal interpretação violaria os princípios da capacidade contributiva e da igualdade tributária (artigos 13.º, 103.º e 104.º da CRP), já que o Requerente recebeu efetivamente € 44.108,30 de tornas, e a tributação dependeria de uma opção meramente formal (fazer a partilha antes ou no mesmo ato da venda) sem diferença de substância económica.

Concluiu, por último, pela improcedência do pedido de pronúncia arbitral, de juros indemnizatórios e do reembolso solicitado pelo Requerente.

III. SANEAMENTO

O Tribunal é competente e 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, nos termos do disposto nos artigos 4.º e 10.º do RJAT e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março e o processo não enferma de nulidades.

IV. MATÉRIA DE FACTO

a. Factos dados como provados

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

A. Por óbito de F..., em 27 de junho de 2021, foi aberta herança indivisa composta por um imóvel urbano sito na Rua ..., n.ºs ... a ..., freguesia ..., correspondente à fração I do prédio inscrito na respetiva matriz sob o artigo ...-U, mantendo-se essa situação de indivisão até janeiro de 2022, sem que tivesse sido realizada a partilha e efetuada a consequente adjudicação de bens a qualquer herdeiro em concreto. - cfr. documento n.º 3 (assento de óbito n.º 8126 do ano de 2021) –

B. A herança tinha seis herdeiros, a saber: H...; I...; A... (o aqui Requerente); J...; K...; L... – dispondo cada um de um quinhão hereditário correspondente a 1/6 do acervo hereditário – cfr. facto não controvertido - ;

C. No dia 12 de janeiro de 2022, no Cartório Notarial do Dr. ..., por escritura pública denominada “Partilha”, o Requerente, juntamente com os demais co-herdeiros, procederam à partilha “*da herança aberta por óbito da acima identificada F... »* dela se fazendo constar expressamente o seguinte:

«___Que pela presente escritura procedem à partilha da herança aberta por óbito da acima identificada F... _____

DESCRIÇÃO: _____

ATIVO _____

VERBA ÚNICA _____

___ - Fração autónoma designada pela letra "I", que corresponde ao **Segundo Andar Esquerdo**, destinado a habitação, do prédio urbano, em regime de propriedade horizontal, sito em ___, Rua ___, n.ºs ... a ___, freguesia de ___, concelho de Lisboa, descrito na Conservatória do Registo Predial de Lisboa, sob o número..., da referida freguesia, submetido ao regime de propriedade horizontal pela apresentação VINTE, de um de Abril de mil novecentos e oitenta e dois, inscrito na matriz da freguesia de ___, sob o artigo..., com o valor patrimonial de 69.160,936, a que atribuem o valor de duzentos e sessenta e sete mil e quinhentos euros. _____

___Que a identificada fração autónoma se encontra registada a favor da referida autora da herança, conforme apresentação VINTE, de oito de Setembro de dois mil e oito. _____

PASSIVO _____

VERBA UM _____

___ - Direito de crédito a favor da representada do primeiro outorgante, **H...**, no montante de **cinco mil e quatrocentos euros**, que se destinou ao pagamento de prestação de cuidados à identificada autora de herança. _____

VERBA DOIS _____

___ - Direito de crédito a favor do primeiro outorgante, **A...**, no montante de **quatro mil novecentos e cinquenta euros**, que se destinou ao pagamento de prestação de cuidados à identificada autora de herança. _____

VERBA TRÊS _____

___ - Direito de crédito a favor da representada da alínea a) do terceiro outorgante, **J...**, no montante de **cinco mil e quatrocentos euros**, que se destinou ao pagamento de prestação de cuidados à identificada autora de herança. _____

VERBA QUATRO _____

___ - Direito de crédito a favor da representada da alínea b) do terceiro outorgante, **K...**, no montante de **cinco mil e quatrocentos euros**, que se destinou ao pagamento de prestação de

cuidados à identificada autora de herança. _____

VERBA CINCO

_____ - Direito de crédito a favor do quarto outorgante, **G...**, no montante de **cinco mil e quatrocentos euros**, que se destinou ao pagamento de prestação de cuidados à identificada autora de herança. _____

OPERAÇÕES

_____ Valor atribuído do acervo a partilhar: **DUZENTOS E SESSENTA E SETE MIL E QUINHENTOS EUROS.** _____

_____ Valor global do passivo a partilhar: **VINTE E SEIS MIL QUINHENTOS E CINQUENTA EUROS.** _____

_____ Valor do ativo líquido a partilhar: **DUZENTOS E QUARENTA MIL NOVECENTOS E CINQUENTA EUROS.** _____

_____ Valor atribuído correspondente ao quinhão hereditário de cada um dos filhos da falecida **F..., H..., I..., A..., J..., K... e L...: quarenta mil cento e cinquenta e oito euros e trinta e três cêntimos.** _____

PREENCHIMENTOS:

_____ **ADJUDICAM** o bem identificado na **VERBA ÚNICA** do ativo, no valor atribuído de **duzentos e sessenta e sete mil e quinhentos euros** ao quarto outorgante, **G...**, o qual detém um direito de crédito acima descrito, no montante de **cinco mil e quatrocentos euros**;

_____ - pelo que tendo direito à importância de quarenta mil cento e cinquenta e oito euros e trinta e três cêntimos, leva a mais do que lhe pertence a importância de **duzentos e vinte e um mil novecentos e quarenta e um euros e sessenta e sete cêntimos**, cabendo, a título de tornas, a **F...**, o montante de quarenta e cinco mil quinhentos e cinquenta e oito euros e trinta e três cêntimos (correspondendo o montante de cinco mil e quatrocentos euros a direito de crédito), a **I...** o montante de quarenta mil cento e cinquenta e oito euros e trinta e três cêntimos, a **A...** o montante de quarenta e cinco mil cento e oito euros e trinta e três cêntimos (correspondendo o montante de quatro mil novecentos e cinquenta euros a direito de crédito), a **J...**, o montante de quarenta e cinco mil quinhentos e cinquenta e oito euros e trinta e três cêntimos (correspondendo o montante de cinco mil e quatrocentos euros a direito de crédito) e a **K...**, o montante de

quarenta e cinco mil quinhentos e cinquenta e oito euros e trinta e três cêntimos (correspondendo o montante de cinco mil e quatrocentos euros a direito de crédito).

Que as tomas serão pagas no dia da emissão dos documentos de liquidação de IMT e Imposto de Selo, sem ultrapassar o prazo máximo de dois meses, a contar da presente data, através de transferência bancária a efetuar da conta com o IBAN (...)»- cfr. documento n.º 4 junto com o PPA -

D. O Requerente recebeu, a título de tornas, no valor de «*quarenta e cinco mil cento e oito euros e trinta e três cêntimos (correspondendo o montante de quatro mil novecentos e cinquenta euros a direito de crédito)*» - cfr. documento n.º 4 junto com o PPA -

E. No dia 29 de junho de 2023, o Requerente procedeu à entrega da declaração Modelo 3, de IRS, do ano de 2022, a que foi atribuído o n.º de identificação..., através da qual, entre outro, preencheu o Anexo G, nele declarando a “alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis”, de 8,33% do imóvel inscrito sob o artigo matricial ..., fração I, da freguesia ..., cujo valor de realização foi de € 22.291,67 (vinte e dois mil, duzentos e noventa e um euros e sessenta e sete cêntimos) – cfr. documento n.º 6 junto com o PPA - ;

F. Com base nessa declaração, a AT emitiu a liquidação de IRS n.º 2023..., na qual se apurou um valor final de imposto a pagar de € 3.697,47 (três mil, seiscentos e noventa e sete euros e quarenta e sete cêntimos). – cfr. documento n.º 2 junto com o PPA - ;

G. No dia 8 de agosto de 2025, o Requerente apresentou, junto do Serviço de Finanças de Lisboa..., um pedido de revisão oficiosa contra o ato de liquidação de IRS referente ao ano de 2022, no valor de € 3.697,47 (três mil, seiscentos e noventa e sete euros e quarenta e sete cêntimos), ao qual foi atribuído o n.º de processo ...2025...— cfr. documento n.º 2 junto com o PPA - ;

H. Volvidos 4 meses desde a apresentação do procedimento identificado no ponto anterior, sem que a AT tivesse proferido decisão sobre o mesmo, formou-se o seu indeferimento tácito – cfr. acordo entre as partes - ;

I. No dia 27 de fevereiro de 2026, o Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem aos presentes autos.

b. Factos dados como não provados

Com relevo para a decisão, inexistem factos não provados relevantes para a decisão da causa.

V- FUNDAMENTAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO DADA COMO PROVADA E COMO NÃO PROVADA

Em sede de matéria de facto, o Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo aquilo que é alegado pelas Partes, competindo-lhe, isto sim, seleccionar os factos que têm relevância para a tomada da decisão final e, relativamente a estes, fixar os que estão provados e os que devem ser considerados como não provados, nos termos dos artigos 123.º, n.º 2 do CPPT e 670.º, n.º 3 do CPC, que aqui são aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT.

A sua relevância jurídica para a decisão é estabelecida tendo em conta as várias soluções plausíveis das questões de Direito, face ao disposto no artigo 596.º do CPC, aplicável por força do estabelecido no artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a sua decisão a partir do exame e avaliação dos meios de prova disponíveis carreados para o processo e de acordo com as regras da experiência, cfr. artigo 670.º, n.º 3 do CPC.

Atento o que se deixou expresso, e tendo em consideração as posições assumidas pelas Partes, a prova documental constante dos autos, designadamente, no processo administrativo, os elementos factuais carreados para o processo pelas Partes, na medida em que a sua adesão à realidade não foi questionada, o Tribunal deu como provados os factos *supra* indicados.

VI - DO DIREITO

- Thema decidendum –

A questão de fundo, nos presentes autos, consiste em saber se a partilha por óbito consubstancia uma “alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis”, e, nessa medida, é a mesma suscetível de originar ganhos tributáveis, em sede de IRS, ao abrigo do disposto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do CIRS, na esfera jurídica do herdeiro que recebe tornas.

Por um lado, o Requerente sustenta que a situação em apreço se consubstancia numa cessão do quinhão hereditário pelo Requerente, pelo que, face à jurisprudência uniformizadora do Supremo Tribunal Administrativo constante do Acórdão n.º 7/2025, da qual resulta que a alienação de quinhão hereditário não constitui alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis (artigo 10.º, n.º 1, al. a) CIRS), encontra-se o ato sindicado ferido de ilegalidade, pelo que, consequentemente deve o mesmo ser anulado.

Por outro lado, e por seu turno, a Requerida contrapõe tal posição, rejeitando a qualificação da operação em causa como cessão de quinhão hereditário, sustentando que a escritura celebrada no dia 12 de janeiro de 2022, consubstancia uma verdadeira partilha com adjudicação, confirmando estarmos perante esta figura jurídica, a qual é distinta daquela outra, e a qual gera mais-valias tributáveis em sede de IRS.

São estes os argumentos e fundamentos aduzidos pelas partes para sustentar as suas posições, cabendo agora ao presente Tribunal pronunciar-se e decidir em conformidade com o Direito.

Da ponderação e apreciação da matéria em causa

Face às posições assumidas, na solução da questão em ponderação, é prudente referir, desde já, que a matéria em análise foi já tratada pela jurisprudência arbitral do CAAD, designadamente no processo n.º 1162/2024-T, de 03.07.2025, que analisou e decidiu se a partilha, por óbito, da qual resultou a adjudicação a um dos co-herdeiros de um bem imóvel integrante da herança, com o recebimento de tornas pelos demais co-herdeiros, consubstancia uma alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, para efeitos do disposto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS, e no Tribunal Central Administrativo Sul, no Acórdão proferido no processo n.º 305/11.5BELRS, de 11 de março de 2021, cujo entendimento se acompanhará de perto.

Vejamos,

Da alienação onerosa de direitos reais sobre os bens imóveis em sede de IRS

A tributação em sede de IRS da alienação onerosa de direitos reais sobre os bens imóveis encontra respaldo nos artigos 9.º, n.º 1, alínea a) e 10.º, n.º 1 alínea a), do Código do IRS, os quais dispõem o seguinte:

«Artigo 9.º

Rendimentos da categoria G

1 - Constituem incrementos patrimoniais, desde que não considerados rendimentos de outras categorias:

a) As mais-valias, tal como definidas no artigo seguinte; (...)”

Artigo 10.º

Mais-valias

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

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

(...)

Com efeito, da leitura dos preceitos legais acima citados, resulta que a tributação das mais-valias tem enquadramento num elenco taxativo de situações geradoras de imposto, nele se destacando a alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis. O regime possui, pois, carácter seletivo, o que significa que só estão sujeitas a imposto as mais-valias expressamente discriminadas no n.º 1 do artigo 10.º do CIRS.

Conforme esclarece MANUEL FAUSTINO¹ «[n]a categoria G, à qual se refere o art. 9.º, o aspeto material do elemento objetivo da incidência abrange: mais-valias, (...). Trata-se, pois, de uma categoria acentuadamente residual, onde se vão aglutinando realidades heterogêneas quer quanto à sua natureza quer quanto à sua fonte, mas unificadas pela sua característica de rendimento acréscimo. Não compreende, porém, uma norma genérica residual de incidência que permita a inclusão no perímetro da tributação de quaisquer outros rendimentos não previstos nas restantes normas de incidência. A sua residualidade é, ainda, uma residualidade tipificada. As mais-valias são depois elencadas no art. 10.º. Aqui encontramos a lista de situações suscetíveis de gerarem mais valias para as pessoas singulares enquanto tais, isto é, fora do âmbito do exercício de atividade profissionais ou empresariais. Uma lista que obedece igualmente à técnica da enumeração exhaustiva, mas que tem vindo a ser sucessivamente aumentada, o que também é sinónimo da dificuldade que a densificação tipificante comporta. São estas, e apenas estas, porque expressamente previstas, as mais valias tributáveis na esfera das pessoas singulares enquanto tais.»

Por força do princípio da tipicidade fiscal, deve, assim, entender-se por mais-valias prediais os ganhos obtidos com a alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis.

¹ In Lições de Fiscalidade – Vol I – Princípios Gerais e Fiscalidade Interna, coordenação de João Ricardo Catarino e Vasco Branco Guimarães, 2015, 4.ª Edição, Almedina, pág. 231 e 232

Importa, pois, apurar se a partilha de uma herança — da qual resulte a adjudicação a um co-herdeiro de um imóvel, com pagamento de tornas aos demais — se enquadra nesse conceito e está, por isso, sujeita a tributação ao abrigo do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS.

Vejamos, então,

Do conceito de partilha da herança

Compulsando a extensa legislação fiscal em vigor no nosso ordenamento jurídico, constatamos o conceito de “*partilha da herança*” não encontra definição na lei fiscal, pelo que, de acordo com o disposto no artigo 11.º da Lei Geral Tributária, na interpretação das normas fiscais e na qualificação dos factos a que se aplicam devem ser observadas as regras e princípios gerais de interpretação das normas jurídicas – remetendo para o artigo 9.º do Código Civil, subsidiariamente aplicável.

Neste sentido, o intérprete não deve cingir-se à letra da lei, mas a partir dela reconstituir o pensamento legislativo tendo em conta a unidade do sistema jurídico.

Sendo que, as regras de interpretação das normas fiscais são precisamente as mesmas que são aplicadas às normas dos outros ramos de direito, conforme resulta do n.º 2 do artigo 11.º da LGT.

Deste modo, quanto ao conceito em análise de “*partilha da herança*”, invocaremos, então, o Código Civil (CC), designadamente o que se encontra plasmado no regime das sucessões (Capítulo X do título I – das sucessões em geral integrado no livro V – Direito das Sucessões do referido diploma legal (artigos 2101.º e seguintes)).

Com interesse, prevê o artigo 2101.º do CC, sob a epígrafe «*Direito de exigir partilha*» que:
«1. *Qualquer co-herdeiro ou o cônjuge meeiro tem o direito de exigir partilha quando lhe aprouver.*»

2. Não pode renunciar-se ao direito de partilhar, mas pode convencionar-se que o património se conserve indiviso por certo prazo, que não exceda cinco anos; é lícito renovar este prazo, uma ou mais vezes, por nova convenção.»

O artigo 2102.º do referido diploma dispõe quanto à forma da partilha, estipulando que a mesma pode ser efetuada, por acordo dos interessados, i.e., por via extrajudicial, nas conservatórias ou por via notarial, se existirem bens imóveis (de acordo com o artigo 22.º do [Decreto-Lei n.º 116/2008, de 4 de julho](#) que simplifica e desmaterializa os atos e processos no âmbito do registo predial e atos notariais conexos, integrando o programa SIMPLEX.)

Estipula o artigo 2119.º, quanto à retroatividade da partilha, nele se prevendo que: *«[f]eita a partilha, cada um dos herdeiros é considerado, desde a abertura da herança, sucessor único dos bens que lhe foram atribuídos, sem prejuízo do disposto quanto a frutos.»*

Em anotação a este preceito legal, esclarecem PIRES DE LIMA E ANTUNES VARELA², que a partilha para além de ter *«carácter puramente declarativo - e não translativo-constitutivo (...)»*, tem um efeito retroativo, do qual resulta que os bens adjudicados se consideram pertença do herdeiro desde a morte do autor da herança, e os restantes herdeiros nunca chegam a ser titulares desses bens, quando afirmam que *«[a] partilha converte os vários direitos a uma simples quota (indeterminada) de um todo(determinado) em direito exclusivo a uma parcela determinada do todo.»*

Deste enquadramento resulta um entendimento pacífico na doutrina e na jurisprudência (STJ, TRP, TRL, STA e TCA Sul), que a decisão arbitral que se acompanha (processo n.º 1162/2024-T) sintetiza e reafirma:

«(...) a partilha constitui um modo de proceder à divisão do património hereditário comum entre os herdeiros (...) Até à partilha, a herança manter-se-á indivisa (...) A partilha converte

² In *Código Civil Anotado, Volume VI, Coimbra Editora, Reimpressão 2010, p. 196.*

os direitos a uma simples quota (indeterminada) de um todo (determinado) em direito exclusivo a uma parcela determinada de um todo (...) Após a partilha, o herdeiro (...) passa a ter o direito de propriedade exclusiva sobre os bens que lhe foram atribuídos (...) Já os herdeiros (...) percebem tornas, i.e., o valor da quota (...) que caberia a cada um (...) Com a partilha todos os herdeiros ficam em igualdade de condições.»

Natureza declarativa que lhe é atribuída, igualmente, pelo Tribunal Central Administrativo Sul, proferido no processo n.º 305/11.5BELRS, de 11 de março de 2021 citando jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, o que faz do seguinte modo: «[o] STA tem reafirmado o entendimento de que a partilha é por essência declarativa e não constitutiva ou translativa, reportando-se a aquisição dos bens ao momento da abertura da sucessão – cf. Acórdãos do STA, 2.ª Secção, processos n.º 17417, de 16 de Março de 1994; n.º 17839, de 8 de Maio de 1996; n.º 659/04, de 4 de Novembro de 2004; n.º 583/12, de 17 de Novembro de 2012 e do Pleno da Secção do Contencioso Tributário n.º 1282/12, de 5 de Junho de 2013.»

Mais concluindo o referido aresto do TCA Sul que: «[a]figura-se, assim, que atenta a natureza declarativa (modificativa, para alguns), da partilha a mesma não configura um modo autónomo de aquisição e que os seus efeitos retroagem ao momento da abertura da sucessão, que ocorre “no momento da morte do seu autor” (cfr. artigo 2031.º do Código Civil).»

Sumariamente, da jurisprudência analisada retiram-se duas conclusões:

- a) no que respeita à **natureza dos direitos antes da partilha**, que é entendimento pacífico da doutrina e jurisprudência que, enquanto a herança se mantiver indivisa, cada herdeiro é titular de um direito a uma quota de uma massa de bens — um património autónomo — e não de um direito individual sobre cada bem que a integra.

Os herdeiros não têm, pois, propriedade comum sobre uma coisa, mas antes contitularidade do direito à herança enquanto universalidade.

Esta ideia é reforçada pela distinção entre instituição de herdeiro (chamamento à totalidade ou a uma quota do património) e legado (atribuição de bens determinados);

b) no que concerne à **natureza da partilha**, tem a mesma caráter declarativo e modificativo, não constitutivo ou translativo, i.e., não há uma transmissão entre co-herdeiros, mas antes a materialização do quinhão de cada um, adquirido desde a abertura da sucessão (artigo 2119.º CC) e a esta retroagido.

Com a partilha, o direito de cada herdeiro amplia-se qualitativamente (torna-se exclusivo) e restringe-se quantitativamente (fica limitado a bens determinados).

Das tornas em sede de partilha

Da jurisprudência acima citada resulta igualmente que as tornas, pagas, no âmbito da partilha da herança, para compensar quem recebeu bens em excesso relativamente ao seu quinhão, não têm natureza de preço nem convertem a partilha em compra e venda.

Veja-se, a título de exemplo, o sufragado pelo Acórdão do TCA Sul acima indicado (processo n.º 305/11.5BELRS), no sentido de que: «[a]figura-se, assim, que atenta a natureza declarativa (modificativa, para alguns), da partilha a mesma não configura um modo autónomo de aquisição e que os seus efeitos retroagem ao momento da abertura da sucessão, que ocorre “no momento da morte do seu autor” (cfr. artigo 2031.º do Código Civil). **Daqui releva diretamente que as tornas que o herdeiro pague não deixam de ter a necessária correspondência com bens da herança que lhe são adjudicados por mero efeito declarativo da partilha. E não constitutivo.** (negrito nosso e sublinhado nosso), e de cujo sumário consta que: «1. A partilha é por essência declarativa e não constitutiva ou translativa, reportando-se a aquisição dos bens ao momento da abertura da sucessão. 2. A existência de tornas por na partilha ser adjudicado ao Impugnante bens cujo valor excedia a sua quota hereditária não altera as regras da sucessão. 3. O momento de aquisição do imóvel é o momento da morte do autor da sucessão. A partilha é apenas uma forma de distribuir os bens pelos herdeiros em conformidade com a lei, a vontade do de cujus e os interesses dos herdeiros.»

Segundo este acórdão, as tornas recebidas constituem um modo de composição do quinhão hereditário, destinado a igualar os direitos que cada um dos herdeiros possui sobre a herança (entendida esta como uma universalidade).

Assim se conclui no sentido de que não tendo a partilha natureza constitutiva, também o pagamento de tornas — destinado apenas a igualar os quinhões hereditários — não altera o momento nem a natureza da aquisição, que permanece reportada, em bloco, à data da morte do autor da herança (artigo 2031.º do CC), independentemente do valor do bem concretamente adjudicado a cada herdeiro.

Da distinção entre a partilha com adjudicação a um único herdeiro e a alienação conjunta de bem determinado (ressalva do AUJ n.º 7/2025)

Cumprе, ainda, apreciar de forma expressa o argumento aduzido pela Requerida quanto à ressalva feita no Acórdão de Uniformização de Jurisprudência n.º 7/2025, segundo a qual constituem verdadeiras transmissões onerosas de direitos reais, geradoras de mais-valias tributáveis, as situações em que são alienados bens específicos e determinados da herança, conjuntamente por todos os herdeiros, como ato de disposição nos termos do artigo 2091.º, n.º 1, do CC.

Não assiste razão à Requerida quando pretende aproximar a presente situação dessa ressalva. A hipótese contemplada no artigo 2091.º, n.º 1, do CC pressupõe que todos os herdeiros, atuando conjuntamente e sem pôr fim ao estado de indivisão hereditária, alienam, a título oneroso, um bem certo e determinado da herança a um terceiro (ou a um dos herdeiros, mas nessa qualidade de adquirente/comprador, e não de partilhante), mediante um preço.

Nessa hipótese, há uma verdadeira compra e venda, com todos os seus elementos típicos — vendedores, comprador, coisa e preço —, ainda que os alienantes sejam, simultaneamente, herdeiros do bem alienado.

Situação distinta é a que ocorre nos presentes autos, em que o negócio não é de alienação a um terceiro nem de disposição de um bem concreto sem pôr fim à indivisão, mas sim de partilha em sentido próprio: extingue-se o estado de indivisão hereditária, adjudica-se o bem a um dos herdeiros, o qual nessa qualidade de herdeiro, e não de comprador, sucede diretamente ao autor da herança, com efeitos retroativos à data da abertura da sucessão (artigo 2119.º do CC) —, e paga aos demais herdeiros, não um preço, mas tornas destinadas a igualar os respetivos quinhões hereditários.

É esta, precisamente, a diferença estrutural que a jurisprudência e a doutrina assinalam entre a alienação (que pressupõe um adquirente que não sucede ao autor da herança, mas contrata com os herdeiros) e a partilha com adjudicação e tornas (que não envolve qualquer contraparte externa à sucessão, apenas a repartição, entre os próprios herdeiros, do valor do acervo hereditário).

A ressalva do AUJ n.º 7/2025 não é, pois, aplicável ao caso dos autos, por não se verificar o pressuposto de que dela depende: a existência de um ato de disposição a favor de quem não sucede como herdeiro.

Quanto ao argumento de que a operação foi tratada como transmissão imobiliária para efeitos de IMT e de Imposto do Selo, importa notar que tal não é incompatível com a conclusão alcançada: o IMT incide sobre os excessos de adjudicação em partilha independentemente da qualificação do negócio para efeitos de IRS, por força de norma de incidência própria e autónoma (artigo 2.º, n.º 5, alínea a), do Código do IMT), pelo que a sujeição a IMT de um excesso de adjudicação em nada contende com a exclusão de tributação em sede de IRS, atento o princípio da tipicidade e da autonomia dos diferentes impostos e respetivos pressupostos de incidência.

Da inconstitucionalidade de interpretação suscitada pela Requerida (artigo 62.º a 73.º da Resposta)

Na Resposta que apresentou, a Requerida suscita a questão da inconstitucionalidade de interpretação a partilha com adjudicação de bem imóvel concreto se subsume ao regime de não sujeição do AUJ n.º 7/2025, i.e., que a venda de um bem imóvel concreto integrante de herança indivisa, por via de partilha com adjudicação, não constitui facto tributário em sede de mais valias previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRS, por violação dos princípios constitucionais da igualdade tributária e da capacidade contributiva, consagrados nos artigos 13.º e 103.º da CRP.

Ora, entende o presente Tribunal que a interpretação segundo a qual a partilha com adjudicação de bem imóvel concreto, ainda que acompanhada de tornas, não constitui alienação onerosa de direitos reais para efeitos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS não é apenas constitucionalmente admissível, mas a única interpretação constitucionalmente conforme, por imposição direta dos princípios da legalidade e da tipicidade fiscal. Senão vejamos,

O princípio da capacidade contributiva plasmado nos artigos 104.º, n.º 1, e 103.º, n.º 1, da CRP é, na doutrina consolidada, conforme ensina CASALTA NABAIS³, um critério que vincula o legislador na seleção dos factos tributários — obriga-o a tipificar como facto gerador de imposto apenas manifestações reais de riqueza. Não é, porém, uma norma de incidência autónoma que habilite o intérprete a tributar factos que o legislador não tipificou.

E é precisamente por respeito à reserva de lei fiscal, em conformidade com o disposto nos artigos 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP, que o artigo 10.º, n.º 1, do CIRS, tal como acima foi referido, enumera taxativamente os factos geradores de mais-valias, e é por essa

³ In Direito Fiscal, 2010, 6.ª Edição, almedina, pág. 150 e seguintes

mesma razão que o artigo 11.º, n.º 4, da LGT proíbe a integração analógica em normas de incidência.

A tese da Requerida inverte esta lógica, uma vez que, pretende que a capacidade contributiva funcione como fundamento autónomo de tributação, ultrapassando a ausência de tipificação legal do facto «*partilha com adjudicação*». É precisamente esse caminho: o de tributar por via interpretativa um facto que a lei não prevê e que a Constituição proíbe, não o inverso.

No ponto 70.º da sua Resposta, a Requerida compara duas situações (A. e B.) referindo que a diferença de tratamento, entre ambas, é determinada única e exclusivamente por uma opção formal, e por essa razão violadora do princípio da igualdade.

Ora, é consabido que o princípio da igualdade tributária exige tratamento igual de situações juridicamente iguais — não de situações economicamente semelhantes, mas juridicamente distintas.

Ora, dos exemplo dados pela Requerida afere-se o seguinte:

a) na Situação A ocorrem dois factos jurídicos autónomos:

(i) a partilha, ato declarativo e retroativo à data da morte, sem qualquer transmissão; e

(ii) uma venda subsequente a terceiro, essa sim alienação onerosa nos termos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS.

É o segundo facto — e só ele — que gera a mais-valia tributável;

b) na Situação B existe um único facto: a partilha entre co-herdeiros, sem alienação a terceiro, sem preço, sem contrapartida contratual — apenas tornas destinadas a igualar quinhões hereditários, como resulta do regime dos artigos 2119.º e 2120.º do Código Civil e foi reafirmado pelo Acórdão de Uniformização de Jurisprudência do STA de 29.04.2025 (processo n.º 033/24.1BALS).

Com efeito, o critério diferenciador, i.e., a existência ou não de uma alienação onerosa a favor de terceiro, não é arbitrário: corresponde à distinção legalmente relevante entre um ato declarativo (a partilha) e um ato translativo (a compra e venda), distinção que a lei civil consagra e a lei fiscal acolhe.

Tratar diferentemente o que é juridicamente diferente não viola a igualdade; violá-la-ia, isso sim, tributar de igual modo dois factos jurídicos distintos.

Assim sendo, não colhe o argumento da Requerida quanto a esta matéria.

No entanto, ainda que se admitisse, por hipótese, que a não tributação da partilha pudesse incentivar a manutenção de heranças indivisas, a resposta a essa preocupação cabe ao legislador — através de norma expressa de incidência —, e não ao intérprete por via de analogia ou de «interpretação conforme».

Ora, é o próprio sistema fiscal que demonstra que o legislador sabe tipificar expressamente as tornas quando pretende tributá-las: fê-lo em sede de IMT (artigo 2.º, n.º 5, alínea a), do CIMT, quanto a excessos de quota em partilhas). Nada de comparável existe no CIRS. Esta omissão não é uma lacuna a colmatar pelo Tribunal, porquanto, na verdade, é uma opção legislativa que apenas o legislador pode alterar.

Sempre se aduz que, o recurso à interpretação conforme à Constituição (artigo 9.º, n.º 3, do Código Civil; artigos 3.º, n.º 3, e 204.º da CRP) pressupõe uma pluralidade de sentidos possíveis do texto legal.

Não é esse o caso em concreto, uma vez que o sentido do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS foi fixado, com força obrigatória geral, pelo Acórdão de Uniformização de Jurisprudência do STA de 29.04.2025, reafirmando entendimento pacífico e reiterado há décadas.

Deste modo, onde a jurisprudência uniformizada já fixou o sentido da norma, não subsiste ambiguidade a resolver por via de «interpretação conforme» — o recurso a este mecanismo pela Requerida visa, na prática, obter por via constitucional aquilo que a letra da lei e a jurisprudência uniformizada não lhe permitem obter por via da interpretação comum.

Concluindo, não se verifica, pois, qualquer inconstitucionalidade material na interpretação propugnada. Pelo contrário: é a interpretação alternativa — que tributaria a partilha com adjudicação por apelo direto e autónomo à capacidade contributiva, sem suporte em norma de incidência — que violaria os princípios da legalidade e da tipicidade fiscal consagrados nos artigos 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP.

O caso em apreciação nos presentes autos

Volvendo ao caso dos autos, e da factualidade dada como provada, constatamos, por um lado, que o Requerente era — na qualidade de co-herdeiro - titular de uma quota na herança aberta por óbito de sua Mãe, cujo acervo patrimonial integrava a Fração autónoma designada pela letra “T”, que corresponde ao Segundo Andar Esquerdo, destinado a habitação, do prédio urbano, em regime de propriedade horizontal, sito em ..., Rua ..., n.º ..., freguesia de ..., concelho de Lisboa, descrito na Conservatória do Registo Predial de Lisboa, sob o número..., da referida freguesia, inscrito na matriz da freguesia de ..., sob o ..., com o valor patrimonial de € 69.160,936, a que atribuem o valor de € 267.500,00 (**cf. ponto C. da matéria de facto**), e por outro, que o referido bem foi adjudicado, em partilha, ao co-herdeiro, G..., o qual terá entregue, a título de tornas, ao Requerente a quantia de € 45.108,33 (correspondendo o montante de quatro mil novecentos e cinquenta euros a direito de crédito) – **cfr. ponto D. dos factos provados**.

Deste modo, na sequência do entendimento que vem sendo preeminente, o qual se encontra plasmado na decisão arbitral proferida no processo n.º 1162/20254-T, e no Acórdão do TCA Sul proferido no processo n.º 305/11.5BELRS, entre outros, e que o presente Tribunal acompanha, entendemos que o Requerente antes de efetuada a partilha, foi titular de uma

posição jurídica que lhe conferiu, entre outros, o direito de exigir a partilha, em conformidade com o disposto no artigo 2101.º do Código Civil.

Nessa altura, a sua posição não configurava, ainda, um direito real de propriedade sobre bens imóveis que integravam a herança – situação que é sustentada e defendida pela jurisprudência dos nossos tribunais, no sentido de que, enquanto a herança se mantiver indivisa, cada herdeiro – *in casu*, o Requerente – é, “apenas” titular de um direito a uma quota de uma massa de bens que constituem um património autónomo e não de um direito individual sobre cada um dos bens que integram o acervo hereditário do *de cujus*.

Sucede que, no dia 12 de janeiro de 2022, foi efetuada a partilha, a qual teve por efeito, não, a sucessão do Requerente na titularidade do direito de propriedade sobre o imóvel para, no ato de partilha, o alienar, mas a transmissão da propriedade – direito real – sobre aquele bem ao co-herdeiro, G..., o qual, por força da partilha sucedeu ao *de cujus*.

Ora, esta transmissão do direito de propriedade sobre o bem operou diretamente entre a esfera patrimonial do *de cujus* e a esfera patrimonial do co-herdeiro, G..., em conformidade com o disposto no artigo 2119.º do Código Civil, pelo que, em consequência, por forma a igualar os acervos hereditários daqueles que foram “despojados” do referido bem, são-lhes atribuídas tornas, por forma a igualar todos os quinhões hereditários e cada um receber aquilo que lhes é de direito.

Com efeito, para igualar o quinhão hereditário dos demais co-herdeiros, o co-herdeiro que inteirou a sua quota com aquele bem imóvel, ficou obrigado a entregar ao Requerente (e aos demais co-herdeiros) tornas (devidamente identificadas na escritura de partilhas)– cfr. pontos C. e D. dos factos provados.

Daqui resulta que as tornas não podem ser reconduzidas ao conceito de preço (enquanto contrapartida de um contrato de compra e venda) e, como tal, não têm a natureza de rendimento-

acréscimo, pelo que, não consubstanciam uma mais-valia pela alienação de um direito real sobre um bem imóvel, sujeita a tributação, por não ter ocorrido uma alienação de direitos reais sobre bens imóveis, para efeitos do disposto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do Código do IRS.

Assim sendo, à luz das disposições legais aplicáveis e da jurisprudência citada, a partilha com pagamento de tornas não constitui um ato de alienação de direitos reais sobre bens imóveis para efeitos dos artigos 9.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS.

Conclui-se, por isso, que a partilha por óbito de bens da herança, ainda que acompanhada do pagamento de tornas, está excluída da incidência de IRS, por não configurar uma «alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis», nos termos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS, sendo, assim, consequentemente, ilegal a decisão de indeferimento tácito da revisão oficiosa, bem como a liquidação de IRS que dela foi objeto sindicadas nos presentes autos.

Nestes termos, julga-se procedente o pedido de pronúncia arbitral.

Reembolso de quantia paga e Juros indemnizatórios

O Requerente peticiona ainda que seja reconhecido o reembolso da quantia paga em excesso e o direito a juros indemnizatórios, com fundamento em erro imputável aos serviços.

Dispõe o n.º 1 do artigo 43.º da LGT e o artigo 61.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), que são devidos juros indemnizatórios quando se determine em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte o pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

Considera-se erro imputável à administração, quando o erro não for imputável ao contribuinte e assentar em errados pressupostos de facto que não sejam da responsabilidade do contribuinte.

Ora, resultando dos atos tributários impugnados a obrigação de pagamento de imposto superior ao que seria devido, são devidos juros indemnizatórios nos termos legalmente previstos, presumindo o legislador, nestes casos, em que se verifica a anulação da liquidação, que ocorreu na esfera do contribuinte um prejuízo em virtude de ter sido privado da quantia patrimonial que teve que entregar ao Estado em virtude de uma liquidação ilegal. Em consequência, tem o contribuinte direito a essa indemnização, independentemente de qualquer alegação ou prova do prejuízo sofrido.

No caso presente, será inquestionável que, na sequência da consagração da ilegalidade do ato de liquidação sindicado nos presentes autos, haverá lugar a reembolso do imposto por força do disposto no n.º 1 do artigo 43.º da LGT, e do artigo 100.º da LGT passando, necessariamente por aí o restabelecimento da *“situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado”*.

Do mesmo modo, entende-se que será isento de dúvidas que a ilegalidade do ato é imputável à Autoridade Tributária, que autonomamente o praticou de forma ilegal.

Quanto ao conceito de “erro”, tem sido entendido que só em casos de anulações fundadas em vícios respeitantes à relação jurídica tributária haverá lugar a pagamento de juros indemnizatórios, não sendo reconhecido tal direito no caso de anulações por vícios procedimentais ou de forma.

Assim sendo, estando-se perante um vício de violação de lei substantiva, que se consubstancia em erro nos pressupostos de direito, imputável à Autoridade Tributária, tem o Requerente direito a juros indemnizatórios, de acordo com os artigos 43.º, n.º 1 da LGT, e 61.º do CPPT, contados desde o pagamento até à emissão da respetiva nota de crédito.

Contudo, dos presentes autos, embora o Requerente tenha alegado que procedeu ao pagamento do imposto e tenha pugnado, em caso de procedência do pedido, o seu reembolso, o que é facto que não juntou aos autos prova do referido pagamento, desconhecendo, assim, o Tribunal se o mesmo foi ou não pago, mas ao proferir uma decisão anulatória da liquidação em sindicância, na execução de julgados cabe à AT a imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei, conforme o já referido artigo 100.º da LGT.

VII. DECISÃO

Pelos fundamentos factuais e jurídicos expostos, decide-se, assim:

- a) Julgar totalmente procedente o presente pedido de pronuncia arbitral e declarar a ilegalidade e anulação do ato tributário de liquidação de IRS, referente ao ano de 2022, no valor de € 3.697,47 (três mil, seiscentos e noventa e sete euros e quarenta e sete cêntimos);
- b) Declarar a ilegalidade da decisão de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa contra ele deduzido;
- c) Declarar, quanto ao reembolso do imposto pago indevidamente e aos juros indemnizatórios pedidos, que não se encontrar provado nos autos o pagamento do mesmo, pese embora de ter sido alegado pelo Requerente, que cabe à AT na execução de julgados, a imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei, conforme referido no artigo 100.º da LGT;
- d) Condenar a Requerida nas custas do processo.

VIII. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em 2.656,67 EUR (dois mil, seiscentos e cinquenta e seis euros e sessenta e sete cêntimos), nos termos artigo 97.º-A, n.º 1, c), do CPPT, 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 da Requerida, 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 612,00 EUR (seiscentos e doze euros).

Notifique-se.

Lisboa, 8 de setembro de 2026

A Árbitra

(Marta Jacques Pena)