

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 117/2026-T

Tema: IRS – Mais-Valias Imóveis – Herança Indivisa

Sumário:

1. Segundo o Acórdão uniformizador de jurisprudência do STA, de 29/4/2025 (processo n.º 033/24.1BALSB), “*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.*”
2. 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.
3. 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* para efeitos do disposto no artigo 10.º, n.º 1, al. a), do CIRS, pelo que não estão sujeitos a IRS os eventuais ganhos resultantes dessa alienação.

DECISÃO ARBITRAL

I. Relatório

1. A... e marido **B...**, com NIF ... e ..., respectivamente (doravante, “REQUERENTES”), vieram, ao abrigo do disposto no RJAT, apresentar, a 3/2/2026, pedido de constituição de tribunal arbitral e de pronúncia arbitral, na sequência do indeferimento da Revisão Oficiosa n.º ...2025..., de 3/7/2025, que recaiu sobre a liquidação de IRS n.º 2024..., do ano de 2023, por entenderem que a referida liquidação é ilegal e que deve “ser substituída por outra com o consequente reembolso da quantia paga indevidamente”, dado que, no entender dos Requerentes, “a 29-04-

1.

2025 o Supremo Tribunal Administrativo proferiu Acórdão de Uniformização de Jurisprudência no sentido de considerar, com força obrigatória geral, que a alienação de quinhão hereditário não configura alienação de direitos reais sobre imóveis, logo, não estão sujeitos a imposto [sobre] eventuais ganhos com essa alienação. [...] [Pelo que] é manifesto que o ato de liquidação 2024... emergente da Declaração de IRS 2023-...é ilegal.”

2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Requerida.

2.1. Os Requerentes não procederam à nomeação de árbitro, pelo que, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou o presente signatário como árbitro do tribunal arbitral singular, o qual comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

2.2. As partes foram devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do disposto no artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

2.3. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 14/4/2026.

3. A fundamentar o pedido de pronúncia arbitral, os Requerentes alegaram, sumariamente, o seguinte:

- a) «[Quando] confrontados com o projeto de decisão que lhes era desfavorável [relativo ao pedido de revisão oficiosa que apresentaram relativamente à liquidação de IRS em causa], [os Requerentes] exerceram o direito de audição prévia com os seguintes fundamentos: “A interpretação que a AT faz do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 29-04-2025 que uniformizou Jurisprudência no sentido de considerar, com força obrigatória geral, que a alienação de quinhão hereditário não configura alienação de direitos reais sobre imóveis, não cabe nem na sua letra nem no

seu espírito. A questão de fundo que o Acórdão do STA resolve, com força obrigatória geral, é a de considerar que a alienação de quinhão hereditário não configura venda de direitos reais sobre imóveis. Em parte alguma tal Acórdão distingue se essa alienação do quinhão hereditário é total ou parcial, ou se a herança é composta por um ou mais imóveis ou mesmo se existem outros bens de diferente natureza que compõem o dito quinhão. Dúvidas não restam que a posição do STA não distingue o que agora a AT tenta distinguir. Não existem qualquer impedimento legal na alienação de parte do quinhão hereditário. A natureza do negócio, alienação total ou parcial, é sempre a mesma, ou seja, venda de quinhão e não de direito real de propriedade. Como também reveste a mesma natureza jurídica alienações parciais efetuadas, mas em momentos temporalmente distintos, cuja soma totalize a totalidade do quinhão hereditário. Também não é menos verdade que este entendimento da AT, este sim, configura desigualdade entre contribuintes, pois aqueles que tenham herdado apenas um imóvel têm um tratamento fiscal na alienação que os isenta de mais valias, sem mais, sem aferir a real intenção que está subjacente a tal alienação. Pergunta-se, à luz deste entendimento da AT, qual o tratamento fiscal a aplicar no caso da alienação total de quinhão hereditário, composto exclusivamente por um imóvel, de um único herdeiro (por exemplo filho único que herda de pai viúvo). Estará sujeito a mais valias? Certo é que, no mesmo exemplo, mas com mais do que um herdeiro (dois ou mais filhos) não há lugar a tal imposto!! Qual o tratamento fiscal a dar na hipótese de venda total de quinhão hereditário composto por 4 imóveis, por escrituras lavradas no mesmo dia mas a 4 compradores distintos? E se a alienação desses 4 imóveis foi efetuada a um mesmo adquirente, mas em momentos distintos? Resulta cristalino que, para além de abusiva, a interpretação que a AT faz do Acórdão do STA supra identificado, causa distorções, injustiça fiscal e potencia o planeamento fiscal. Basta pensar neste exemplo: quinhão hereditário composto de prédio urbano de valor muito elevado e prédio rústico de valor insignificante. Se a real intenção dos herdeiros for a venda do prédio urbano, e mantendo-se este entendimento da AT, não vão certamente fazê-lo sem incluir no negócio o prédio rústico mesmo que sem qualquer custo adicional para o adquirente”.

- b) [Tendo sido notificados da decisão de indeferimento do *supra* referido pedido de revisão oficiosa, os ora Requerentes] não se conformam com [essa] decisão [...] porque, a 29-04-2025 o Supremo Tribunal Administrativo proferiu Acórdão de Uniformização de Jurisprudência no sentido de considerar, com força obrigatória geral, que a alienação de quinhão hereditário não configura alienação de direitos reais sobre imóveis, logo, não estão sujeitos a imposto [sobre] eventuais ganhos com essa alienação. E mais recentemente novo Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 17-12-2025, n.º de Processo 0136/25.5BALS.B. [Pelo que, concluem os Requerentes, é] “manifesto que o ato de liquidação 2024... emergente da Declaração de IRS 2023-... é ilegal.”»

3.1. Os Requerentes terminam pedindo que «a liquidação de IRS 2024... [seja] considerada ilegal, e por via dela se[ja] substituída por outra com o consequente reembolso da quantia paga indevidamente.»

4. A Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, “REQUERIDA” ou “AT”) invocou, na sua resposta, o seguinte:

- a) «Vem impugnado nos presentes autos o indeferimento deferimento da Revisão Oficiosa n.º ...2025..., de 03/07/2025, que recaiu sobre a liquidação IRS n.º 2024..., do ano 2023, no valor a pagar de € 7.191,23.
- b) Alega, para tanto, que o mencionado acto tributário é ilegal, conforme refere no ponto 12 do seu pedido de pronúncia arbitral (ppa): “12 - Isto porque, a 29-04-2025 o Supremo Tribunal Administrativo proferiu Acórdão de Uniformização de Jurisprudência no sentido de considerar com força obrigatória geral, que a alienação de quinhão hereditário não configura alienação de direitos reais sobre imóveis, logo, não estão sujeitos a imposto eventuais ganhos com essa alienação.” Pelo que considera que: “14- É manifesto que o ato de liquidação 2024... emergente da Declaração de IRS 2023-... é ilegal.” E nessa medida apresenta o seguinte pedido: “Termos em que, deve a liquidação de IRS 2024..., ser considerada ilegal, e por via dela ser substituída por outra com o

- consequente reembolso da quantia paga indevidamente.” Porém, não lhe assiste, no entender da Requerida, qualquer razão, como infra se demonstrará.
- c) A Requerente alega, em síntese, que alienou o quinhão hereditário sobre o prédio urbano supra identificado, e não alienação de direito real sobre imóvel, logo, não subsumível ao disposto na alínea a) do n.º 1 do art.º 10.º do Código do IRS.
 - d) Ancorando a sua posição designadamente na decisão proferida pelo Supremo Tribunal Administrativo, a 29/04/2025, Proc. 033/24.1BALSB, que estabeleceu um entendimento uniforme sobre a interpretação a dar ao artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do Código do IRS quando perante a alienação de quinhões hereditários.
 - e) Quanto a esta questão importa, desde logo, frisar que as realidades factuais em confronto, não obstante o esforço argumentativo desenvolvido pela Requerente ao longo do PPA, são substancialmente diferentes, sendo, consequentemente, diferente a respetiva abordagem jurídica e solução alcançadas. Pelo que, salvo o devido respeito, a argumentação expendida pela Requerente não pode proceder, porquanto, faz uma errada interpretação e aplicação das normas legais aplicáveis ao caso *sub judice*.
 - f) A única questão a decidir prende-se com o facto de se determinar se as alienações do quinhão hereditário se encontram abrangidas ou não pelo disposto na alínea a) do n.º 1 do art.º 10.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares.
 - g) Esta norma determina que: “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 e afetação de quaisquer bens do património particular a atividade empresarial e profissional exercida em nome individual pelo seu proprietário.”
 - h) Tendo presente a mais recente jurisprudência emanada pelo Supremo Tribunal Administrativo a propósito da não sujeição a mais-valias da alienação de um quinhão

hereditário por parte dos respetivos herdeiros, e afim de verificar a sua aplicação, é necessário aferir se estamos perante a mesma realidade fáctica, a saber: alienação de um quinhão hereditário. Nesse sentido, cumpre atender às circunstâncias subjacentes à operação em causa, de modo a identificar a verdadeira intenção das partes ou, por outras palavras, a finalidade efetiva da transação. Para tal importa distinguir a alienação de quinhão hereditário da alienação intencional dos bens específicos compreendidos em herança indivisa.

- i) Sendo que nesse exercício de análise dever-se-á igualmente não olvidar que no âmbito do Direito Fiscal vigora o princípio da prevalência da substância sob a forma, de que são afloramentos os artigos. 11.º/3, 38.º e 39.º da Lei Geral Tributária (LGT). [...]. [E]sta questão não é despicienda, na medida em que, tal como iremos afirmar no âmbito do presente articulado, a não afirmação da prevalência da substância sobre a forma que, em nosso entender, consubstancia uma manifestação da superior relevância do princípio da igualdade, traduzir-se-ia, na prática numa clara violação daquele princípio porquanto não teria em linha de conta a capacidade contributiva dos sujeitos passivos.
- j) Em face do exposto, cumpre, antes de mais atentarmos à realidade fáctica em causa nos presentes autos, e é indubitável, aliás como consta textualmente do contrato de compra e venda outorgado, que os Requerentes procederam à alienação do prédio urbano, sito ..., ..., na freguesia de ..., concelho de Mafra, inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ..., pelo valor de € 450.000,00 (quatrocentos e cinquenta mil euros).
- k) Saliente-se a este propósito que, a disposição dos bens da herança, não está dependente de uma partilha, desde que, essa disposição, seja efetuada, conjuntamente por todos os herdeiros, conforme o prevê o disposto no nº 1 do art.º 2091.º do CC: “os direitos relativos à herança só podem ser exercidos conjuntamente por todos os herdeiros”.
- l) Nos termos do disposto no artigo 2124.º do C.C. a “(...) alienação de quinhão hereditário está sujeita às disposições reguladoras do negócio jurídico que lhe deu causa”, tendo,

cfr. n.º 1 do artigo 2126.º do mesmo Código, de ser “(...) feita por escritura pública ou documento particular autenticado se existirem bens cuja alienação deva ser efetuada por uma dessas formas”. Como sucede na alienação de bens imóveis, artigo 875.º do C.C., que ocorreu no caso *sub judice*.

- m) Por sua vez, quando está em causa a venda de quinhão hereditário, tal como estabelece o artigo 2128.º do C.C., o adquirente do “(...) quinhão hereditário sucede nos encargos respetivos”. De notar que, segundo decorre do artigo 2119.º do C.C, feita a partilha, cada um dos herdeiros é considerado, desde a abertura da herança, sucessor único dos bens que lhe foram atribuídos.
- n) Ora, no caso dos autos foi celebrada a compra e venda através de escritura de compra e venda outorgada [sendo que], em momento algum, se refere estar em causa a alienação de um quinhão hereditário. Pelo que foi individualizado um único bem que constituía o objeto da transmissão aqui em causa e não o quinhão hereditário de toda a herança.
- o) Acresce que a liquidação de IMT foi efetuada como se de uma aquisição de direito real se tratasse. E, por último, mas não de somenos importância, apenas o prédio alienado ingressou na esfera jurídica da compradora.
- p) Na concatenação dos factos suprarreferidos resulta o seguinte: (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; e (iv) ingresso do prédio alienado na esfera jurídica da adquirente.
- q) Aliado ao já mencionado princípio da prevalência da substância sob a forma, o qual deve nortear o direito fiscal, apenas poderá desaguar numa única conclusão: a de que estamos perante a celebração de um contrato de compra e venda de bens imóveis

- concretos e determinados, com a intervenção do todos os co-herdeiros, demonstrativa de uma intenção clara de alienar um imóvel específico e não um quinhão hereditário.
- r) Dito por outras palavras: “... 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.” – cf. decisão proferida no processo n.º 1371/2024.
- s) De salientar ainda, atendendo à sua relevância, na jurisprudência do Acórdão do TCA Sul, proferido no processo n.º 1269/20.0BELRS.CS1 de 26-02-2026, ainda não transitado em julgado, mas cujo sumário se transcreve: “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.º 1, do artigo 10.º do CIRS. 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.”
- t) Como supra se verificou, no caso dos autos ocorreu uma alienação de um bem imóvel específico e determinado da herança indivisa e não estamos perante a alienação do direito à herança ou do direito ao quinhão hereditário, mas antes perante uma transmissão de um bem em concreto que ingressará na esfera jurídica do adquirente desse mesmo bem. Sendo que o adquirente do bem não foi ocupar nenhuma posição na herança indivisa.
- u) Se fosse alienação do quinhão hereditário, após aquele negócio, ou o adquirente sucedia na posição de herdeiro e os prédios vendidos deveriam fazer parte do património da

herança indivisa, para posterior partilha, ou o produto daquela venda integraria a herança indivisa. Ora, tal não aconteceu, o que se verificou, foi que, com a escritura de compra e venda efetuou-se a partilha de um bem, pondo-se fim à indivisão. De facto, não se tratou de ceder uma posição de expectativa sobre bens indeterminados, mas de alienar a titularidade concreta de um bem determinado. No caso em análise, é evidente que a compradora adquiriu a propriedade do imóvel, não ficando com qualquer direito à herança indivisa enquanto tal ou aos demais bens (se ainda existissem) nem assumindo obrigações da herança. A transação em causa teve, pois, o efeito jurídico típico de uma compra e venda de imóvel e não de uma cessão de quinhão hereditário.

- v) [N]este negócio, participaram na qualidade de alienantes a Requerente, o seu pai e as suas irmãs, conforme constam da habilitação de herdeiros, também junta, em obediência ao preceituado no já referido artigo 2091.º do CC.
- w) Como se vem defendendo, se qualquer herdeiro, pode alienar individualmente o quinhão que lhe cabe numa herança, não sendo necessário que todos constem da escritura, e no caso dos autos foi alienado, através do contrato de compra e venda, imóvel individualizado com a necessária intervenção de todos os herdeiros, não há dúvida de que se tratou da venda de um bem individual e concreto. Além de que, se no contrato de compra e venda nada foi dito relativamente aos quinhões hereditários, é porque não era qualquer quinhão hereditário que – no seu conjunto – estava a ser transmitido pelas partes naquela escritura. De outra forma, teria constado do corpo do contrato que “o quinhão hereditário de que dispõe (ou dispõem) na herança aberta por óbito de ...”. Do teor da escritura de compra e venda é, pois, possível concluir titular o mesmo a transmissão de um bem imóvel (e não quaisquer quinhões hereditários).
- x) Em suma, considerando os elementos textual, teleológico e sistemático de interpretação das normas jurídicas relevantes, bem como a análise contextual das transações em presença a partir dos meios probatórios constantes dos autos, e tendo como fio condutor a prevalência da substância sob a forma, impõe-se a conclusão que o negócio jurídico

em presença não se reconduziu à alienação de um quinhão hereditário, enquanto universalidade indiferenciada de bens, direitos ou encargos, consubstanciando, isso sim, uma alienação onerosa de direitos reais sobre um bem imóvel deliberadamente individualizado, especificado e determinado, como consta, expressa e formalmente, do documento particular autenticado, realizando o facto tributário constante da alínea a), do n.º1, do artigo 10.º do CIRS.

- y) [O]s Tribunais arbitrais [, em decisões arbitrais já transitadas em julgado,] no seu exercício de exegese e privilegiando a sustância económica sob a forma, concluíram que, nos 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. Trata-se assim de uma realidade fáctica distinta a que alude o acórdão Uniformizador do STA invocado pela Requerente.
- z) [...] a não tributação da venda de um bem imóvel, concretamente determinado e individualizado, ainda que integrante de herança indivisa, representaria uma afronta ao princípio da prevalência da substância sobre a forma e consubstanciaria uma solução materialmente inconstitucional, por violação dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, consagrados nos artigos 13.º, 103.º e 104.º da Constituição da República Portuguesa.
- aa) Caso o tribunal, o que por mera hipótese se admite, julgar a ação procedente, não deverá ser fixado o valor do montante a reembolsar, pois o tribunal não possui todos os elementos necessários para o efeito. Ou seja, a quantificação do montante devido, deve ser apurada em sede de execução da decisão arbitral, o que desde já se peticiona.»

4.1. A Requerida conclui, «em face de tudo o que ficou dito, [que] os atos em crise não padecem de qualquer ilegalidade» e termina pedindo que seja julgada «improcedente, por não provada, a presente ação arbitral e, consequentemente, absolv[ida] a Entidade Ré de todos os pedidos.»

5. O Tribunal arbitral, por despacho de 2/9/2026, prescindiu da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, o que fez ao abrigo dos princípios da autonomia na condução do processo e em ordem a promover a celeridade, simplificação e informalidade deste. Através do referido despacho, foi, também, fixado o dia 11/9/2026 para a prolação da presente decisão arbitral.

II. Saneamento

6. O Tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, como se dispõe nos artigos 2.º, n.º 1, al. a), e 4.º, ambos do RJAT.

7. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (vd. artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT, e 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

8. Pelo exposto, e não havendo nulidades, impõe-se o conhecimento do mérito dos pedidos.

III. Questões a decidir

9. No caso destes autos, as questões a resolver consistem em saber se: i) para efeitos do disposto na alínea a) do n.º 1 do art.º 10.º do CIRS, ocorreu ou não a alienação de quinhão hereditário; ii) como alegou a Requerida, “a não tributação da venda de um bem imóvel, concretamente determinado e individualizado, ainda que integrante de herança indivisa, representaria uma afronta ao princípio da prevalência da substância sobre a forma e consubstanciaria uma solução materialmente inconstitucional, por violação dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva”. Subsequentemente, tratar-se-á da questão relativa ao pedido de reembolso do valor considerado indevidamente pago (e eventuais juros indemnizatórios devidos).

IV. Matéria de Facto

IV.1. Factos Provados

10. Com relevância para a decisão, consideram-se assentes e provados os seguintes factos:

- A. A ora Requerente é, juntamente com seu pai C... (cabeça de casal da herança) e suas duas irmãs (D... e E...), a única herdeira de sua mãe F..., falecida a 9/6/2023 (v. Docs. 1 e 2 apensos).
- B. De sua mãe, a ora Requerente e seu pai e suas irmãs herdaram vários imóveis, entre eles o correspondente ao artigo matricial urbano n.º ... da freguesia da ..., tendo apresentado atempadamente Participação de Transmissões Gratuitas (v. Doc. 1 apenso).
- C. À herança indivisa foi atribuído NIF, conforme Doc. 4 apenso aos autos. Os referidos herdeiros nunca partilharam a herança, mantendo-a indivisa.
- D. Em 20/12/2023, na qualidade de herdeiros de herança indivisa, venderam parte do quinhão hereditário que consiste no imóvel acima identificado, por € 450.000,00 (v. Docs. 2 e 3 apensos), a G... .
- E. Em 26/6/2024, a ora Requerente entregou a sua declaração de rendimentos Modelo 3 de IRS, relativamente ao ano de 2023, juntamente com H..., e nela declararam – segundo as suas palavras, “por mera cautela”, ainda que se tratasse de venda de quinhão hereditário – a referida venda no anexo G da declaração.
- F. A declaração de rendimentos Modelo 3 de IRS originou a liquidação de IRS 2023 com o n.º 2024..., objeto do presente ppa, no montante de € 7.191,23. Entendeu a AT que estava em causa uma alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, declarada no anexo G, por venda de imóvel que pertencia à mãe da Requerente, F... (que tinha falecido, como se disse acima, em 9/6/2023).

G. Por discordar da referida liquidação de IRS 2023, a Requerente deduziu, em 3/7/2025, revisão oficiosa contra a liquidação referida, ao abrigo do artigo 78.º da LGT, a que foi atribuído o n.º...2025... . Por despacho datado de 30/7/2025, foi proferido projecto de indeferimento da Revisão Oficiosa, que foi notificado por carta registada de 1/8/2025 (Registo n.º RF ...PT, de 4/8/2025).

H. A ora Requerente exerceu o seu direito de audição em 14/8/2025. Em 21/10/2025, foi proferido despacho de indeferimento pela Directora Adjunta da Direcção de Finanças do Porto (Processo n.º ...2025... da DF do Porto), do qual a ora Requerente foi notificada a 5/11/2025 (v. Doc. 8 apenso).

I. Inconformados, os ora Requerentes apresentaram, em 3/2/2026, o presente pedido de pronúncia arbitral.

IV.2. Factos não provados

11. Inexistem factos não provados com relevo para a apreciação da causa.

IV.3. Fundamentação da fixação da matéria de facto

12. O Tribunal não tem que se pronunciar sobre todos os detalhes da matéria de facto que foi alegada pelas partes, cabendo-lhe o dever de seleccionar os factos que interessam à decisão e discriminar a matéria que julga provada e declarar a que considera não provada (cfr. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT, e artigo 607.º, n.º 3, do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

13. Assim, os factos pertinentes para o julgamento da causa são seleccionados e conformados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções para o objecto do litígio no direito aplicável (vd. artigo 596.º, n.º 1, do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

14. A convicção do Tribunal Arbitral fundou-se na livre apreciação das posições assumidas pelas Partes e no teor dos documentos que foram juntos aos presentes autos, não contestados.

V. Matéria de Direito

15. A questão magna a decidir nestes autos prende-se com saber se a alienação, pelos herdeiros de herança indivisa, de um prédio herdado, sito na freguesia de ..., concelho de Mafra, inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ..., pelo valor de € 450.000,00, configura uma “alienação de direitos reais sobre bens imóveis” para efeitos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRS.

16. Vejamos, então.

17. A este respeito, e por se tratar de jurisprudência recente, com a qual se concorda, e que respeita a situações de facto semelhantes às do presente caso, iremos seguir aqui, sem prejuízo da invocação de outras Decisões (judiciais ou arbitrais) no mesmo sentido, o entendimento que consta do Acórdão arbitral proferido a 9/4/2025 (Processo n.º 1138/2024-T) – por se entender que é um dos que (sendo até anterior ao Ac. do STA de 29/4/2025 no proc. n.º 033/24.1BALSb) melhor clarifica e resolve a referida questão.

18. Como bem esclarece o referido Acórdão arbitral, «a questão em debate está em saber se a transmissão do direito ao quinhão hereditário constituído por bens imóveis corresponde à alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, para efeito da incidência de mais-valias nos termos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS. O Requerente sustenta que não vendeu qualquer bem imóvel, mas antes procedeu à venda de um quinhão hereditário, que corresponde ao direito a uma herança indivisa, ainda que seja constituída por bens imóveis, e só após a partilha é que serão definidos os bens que concretamente preencherão o seu quinhão, pois o direito à herança indivisa é um direito abstratamente considerado e idealmente definido, e, como tal, não incide sobre qualquer bem em concreto. A Autoridade Tributária contrapõe que

a herança se traduz no conjunto de bens, direitos e dívidas da titularidade do *de cujus*, sendo que esta universalidade assume natureza jurídica autónoma até à sua transferência para os herdeiros, e, até à partilha, os herdeiros podem promover a alienação do acervo indiviso, no seu todo ou apenas em parte, o que corresponde a um negócio relativo aos bens envolvidos, na medida em resultam da alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, pelo que a transmissão do quinhão hereditário está sujeita a incidência de mais valias, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRS. Para apreciar a questão em análise, interessa ter presente a redação do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS, que é do seguinte teor: “*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 e afetação de quaisquer bens do património particular a atividade empresarial e profissional exercida em nome individual pelo seu proprietário.*” Para efetuar o enquadramento do que se entende por transmissão do quinhão hereditário, no âmbito do direito civil, convém recordar ainda o que estabelecem os artigos 2030.º, 2074.º e 2119.º do Código Civil. A primeira dessas disposições, sob a epígrafe “Espécies de sucessores”, no seu n.º 2, consigna que se diz herdeiro “*o que sucede na totalidade ou numa quota do património do falecido*”. O artigo 2074.º, epigrafado “Direitos e obrigações do herdeiro em relação à herança”, no n.º 1, acrescenta que “*o herdeiro conserva, em relação à herança, até à sua integral liquidação e partilha, todos os direitos e obrigações que tinha para com o falecido, à exceção dos que se extinguem por efeito da morte deste*”. Por seu turno, o artigo 2119.º estipula o princípio da retroatividade da partilha, consignando o seguinte: “*[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*”. Com base neste último preceito, entende-se que “*[a] partilha é um negócio certificativo, um negócio que se destina a tornar certa uma situação anterior. Cada um dos herdeiros já tinha direito a uma parte ideal da herança antes da partilha; através da herança, esse direito vai determinar-se em bens certos e determinados. Mas no fundo, o direito a bens determinados que existe depois da partilha, é o mesmo direito a bens indeterminados que existia antes da partilha; é o mesmo direito, apenas modificado no seu objeto*” (cfr. Abílio Neto/Herlânder Martins, *Código Civil Anotado*, 1980, Lisboa, anotação ao artigo 2119.º). Importa ainda reter o que dispõem os artigos 2124.º e 2126.º do Código Civil.

O primeiro desses preceitos torna aplicável à alienação de herança ou de quinhão hereditário “as disposições reguladoras do negócio jurídico que lhe der causa, salvo o preceituado nos artigos seguintes”. Nesse contexto, o artigo 2126.º prescreve que “[s]em prejuízo do disposto em lei especial, a alienação de herança ou de quinhão hereditário é feita por escritura pública ou por documento particular autenticado se existirem bens cuja alienação deva ser feita por uma dessas formas”. Em aplicação destes princípios gerais, o acórdão do STJ, de 9 de fevereiro de 2012 (Processo n.º 2752/07), seguindo um entendimento pacífico e uniforme, e considerando apenas o que mais releva para apreciação do caso, concluiu nos seguintes termos: “1. A transmissão do direito ao quinhão hereditário faz operar a passagem para a esfera jurídica dos compradores do conteúdo de um direito abstratamente considerado e idealmente definido, como expressão patrimonial ainda incerta. 2. O que aos adquirentes destes direitos fica atribuída é a possibilidade de poderem exercer naquela universalidade jurídica um seu direito próprio perante os restantes interessados no ‘quinhão hereditário’, legitimando-os a, com vista a concretizar esta sua prerrogativa, a darem os passos necessários tendentes a haver para si a quota-parte dos bens determinados que integram tal herança. 3. Enquanto se não constatar a efetiva titularidade de algum ou alguns bens concretos que constitui tal universalidade jurídica, o adquirente do quinhão hereditário não desfruta do atinente direito sobre certo e determinado bem.” Ainda que analisado na perspetiva do adquirente do quinhão hereditário, os mesmos princípios são necessariamente aplicáveis ao herdeiro que transmite a terceiro, ainda antes da partilha, uma quota do património do *de cujus*, que corresponde ao seu quinhão hereditário. Neste mesmo sentido se pronunciaram os acórdãos do STA de 25 de novembro de 2009 (Processo n.º 0975/09), de 28 de janeiro de 2015 (Processo n.º 0450/13) e de 15 de junho de 2016 (Processo n.º 01863/13). No primeiro desses arestos, entendeu-se que “enquanto a herança se mantiver indivisa, cada herdeiro é titular de um direito a uma quota de uma massa de bens, que constitui um património autónomo e não um direito individual sobre cada um dos bens que a integram. E, assim, porque a alienação [...] de quinhão hereditário, mesmo que a herança seja apenas constituída por bens imóveis, não pode considerar-se alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, não estão sujeitos a IRS os eventuais ganhos resultantes dessa alienação”. No acórdão tirado no Processo n.º 0450/13, invocando-se o disposto no artigo 2119.º do Código Civil, afirmou-se que “embora cada um dos herdeiros tenha desde a abertura

da sucessão direito a uma parte ideal da herança, é apenas com a partilha que esse direito se concretiza tornando certos e determinados os bens que couberem ao herdeiro". E "só após a partilha é que o herdeiro se torna pleno titular dos direitos que por ela lhe couberem, e, ainda que a herança seja constituída por bens imóveis, só com a partilha passa a ser titular do direito de propriedade sobre eles e nessa qualidade a poder exercer os direitos correspondentes". Ainda no acórdão do STA referente ao Processo n.º 01863/13, declarou-se que, "constituindo a herança indivisa uma universalidade relativamente à qual não houve ainda partilha de bens (artigo 2119.º do Código Civil), estamos em presença de um «património autónomo» partilhado, em regime de comunhão (e não em compropriedade), pelos co-herdeiros, os quais não detêm qualquer direito próprio sobre cada bem individualizado que compõe a herança indivisa, sendo apenas seus titulares em comunhão". Resta fazer notar que esta jurisprudência tem igualmente sido seguida pelo CAAD através das decisões arbitrais proferidas nos Processos n.ºs 627/2017 e 247/2022, dizendo-se no sumário desta última decisão que 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, n.º 1, alínea a) do CIRS, por não integrar o conceito de alienação onerosa do direito real sobre bens imóveis, uma vez que não é transmitido um direito real sobre os bens da herança, mas 'um direito abstratamente considerado e idealmente definido' de uma quota-parte na herança ilíquida e indivisa. No mesmo sentido se pronuncia a doutrina. Segundo Inocêncio Galvão Telles, baseando-se no disposto no artigo 2030.º do Código Civil, a cada herdeiro releva uma parte do conjunto abstrato que é o património como *"universitas"*. Existindo uma pluralidade de herdeiros, divide-se o património em tantas partes quantos os herdeiros. Cada quota é proporcional ao número de herdeiro (*Direito das Sucessões*, 6.ª edição, Coimbra Editora, 1991, pág. 187). O herdeiro sucede no património do falecido e legatário enquanto sucessor universal. Na qualidade de sucessor universal, o que recebe é, sempre, uma universalidade, seja a totalidade do património do *de cuius*, seja uma quota do património do falecido (idem, pág. 189). Em idênticos termos, Rabindranath Capelo de Sousa considera que "sendo vários os herdeiros e antes de se efetuar a partilha, cada um deles, embora não tenha um direito real sobre os bens em concreto da herança, nem sequer sobre uma quota-parte em cada um deles, detém, todavia, um direito de quinhão hereditário, ou seja, à respetiva quota-parte ideal da herança global em si mesma"

(*Lições de Direito das Sucessões*, vol. II, 2.^a edição, Coimbra Editora, 1997, págs. 89 e segs.).

“Pela alienação de quinhão hereditário indiviso transfere-se para o adquirente o direito de quinhão em causa, que abrange, v. g., direitos de gestão (artigo 2091.º do Código Civil), direitos à receção de rendimentos (artigo 2092.º do Código Civil) e direitos de exigir a partilha e de composição da quota (artigo 2101.º do Código Civil)” (idem, pág. 98). Revertendo à situação do caso, o que se constata é que a Autoridade Tributária considera que a transmissão de quinhões hereditários se encontra sujeita a mais-valias, nos termos do disposto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS, na medida em que, em substância, essa transmissão corresponde à alienação de direitos reais sobre bens imóveis. Embora a Administração entenda, citando os artigos 2101.º e 2102.º do Código Civil, que, na herança, cada um dos herdeiros tem direito a uma quota parte na universalidade dos bens, designada quinhão hereditário, até que se faça a partilha, e, por conseguinte, é por via da partilha que se define, por acordo ou judicialmente, qual é a parte certa e determinada que cabe a cada um dos herdeiros, conclui, todavia [e também no caso dos presentes autos], que o artigo 2124.º permite a alienação de herança ou de quinhão hereditário, o que significa que podem os herdeiros, em conjunto, alienar bens da herança, ou individualmente, disporem do seu quinhão hereditário. E, nos casos em que todos os herdeiros vendem os bens imóveis pertencentes à herança, a transmissão recai no âmbito da incidência do artigo 10.º do Código do IRS [...]. Ora, o artigo 2124.º do Código Civil limita-se a tornar aplicável à alienação de herança ou de quinhão hereditário as disposições reguladoras do negócio jurídico que lhe der causa, ressalvando o preceituado nos artigos seguintes. O artigo 2126.º vem dizer que, existindo bens imóveis, a alienação de herança ou de quinhão hereditário é feita por escritura pública. A forma estabelecida para a alienação de herança ou de quinhão hereditário está em consonância com o disposto no artigo 875.º do Código Civil, que estabelece que o contrato de compra e venda de bens imóveis só é válido se for celebrado por escritura pública. A possibilidade de os herdeiros procederem à alienação de herança ou de quinhão hereditário e a sujeição do negócio a escritura pública, sendo um princípio comum à transação de imóveis, em vista a assegurar a eficácia inter partes, não permite dissipar a posição jurídica do herdeiro, enquanto titular de uma parte ideal dos bens da herança, e só com a partilha essa parte ideal passa a corresponder a bens determinados de que o herdeiro fica a dispor do direito de propriedade. Sendo que esse é o regime que provém das

transcritas disposições dos artigos 2030.º, 2074.º e 2119.º do Código Civil. Limitando-se o herdeiro a alienar uma quota-parte ideal dos bens que integram a herança, não tem qualquer cabimento considerar que se trata de alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, sujeita à incidência do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS, já que não é por via da transmissão do quinhão hereditário que o herdeiro se torna titular do direito de propriedade de qualquer determinado bem que integre a herança, o que apenas poderia ocorrer com a partilha.» (Sublinhados nossos.)

19. Assim e em resumo, conclui-se, relativamente ao caso dos presentes autos, e tal como no Acórdão arbitral *supra* citado, que:

i) Os Requerentes sustentaram, e bem, que não venderam bem imóvel, antes procederam à venda de quinhão hereditário que corresponde ao direito a uma herança indivisa, ainda que seja constituída por bens imóveis, e que só após a partilha é que serão definidos os bens que concretamente preencherão o seu quinhão, uma vez que o direito à herança indivisa é um direito abstractamente considerado e idealmente definido, e, como tal, não incide sobre qualquer bem em concreto;

ii) A respeito desta questão, existe e não pode ser ignorada *«jurisprudência consolidada deste Supremo Tribunal Administrativo sobre a questão, constante do acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário de 29 de Abril de 2025, processo n.º 33/24.1BALSB [...]. Nesse acórdão, foi uniformizada jurisprudência nos seguintes termos: “A alienação de quinhão hereditário não configura ‘alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis’, nos termos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS”»* (vd. Acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do STA de 17/12/2025, Processo n.º 0136/25.5BALSB).

iii) Sendo, ainda, de notar que o recurso que levou a este Acórdão do STA de 17/12/2025 incidia sobre a Decisão arbitral proferida no processo CAAD n.º 1318/2024-T, de 18/8/2025 – Decisão na qual se entendeu que a venda de uma quota-parte ideal de um imóvel pertencente a uma herança indivisa não gera, na esfera do herdeiro, mais-valias tributáveis em sede de IRS,

apesar de o negócio ter sido formalizado por escritura de ‘*compra e venda de imóvel*’ (e não de venda de quinhão hereditário), uma designação formalmente incorreta que, contudo, não altera a realidade jurídica se, na substância, estiver em causa apenas a transmissão de uma posição hereditária (dado que a alienação de um bem indiviso, mesmo tratando-se de um imóvel, não constitui a transmissão de um direito real e, como se disse acima, só com a partilha é que o(s) herdeiro(s) passa(m) a deter um direito de propriedade efectivo sobre bens concretos, podendo então existir uma verdadeira alienação imobiliária para efeitos fiscais);

iv) Para fins de enquadramento do que se deve entender por transmissão do quinhão hereditário, no âmbito do direito civil, convém ter presente o que estabelecem os artigos 2030.º, 2074.º e 2119.º do Código Civil – porque o que deles resulta é que, sendo herdeiro “*o que sucede na totalidade ou numa quota do património do falecido*”, e sendo cada um dos herdeiros “*considerado, desde a abertura da herança, sucessor único dos bens que lhe foram atribuídos, sem prejuízo do disposto quanto a frutos*”, daqui decorre que «“[a] partilha é um negócio certificativo, um negócio que se destina a tornar certa uma situação anterior. Cada um dos herdeiros já tinha direito a uma parte ideal da herança antes da partilha; através da herança, esse direito vai determinar-se em bens certos e determinados. Mas no fundo, o direito a bens determinados que existe depois da partilha, é o mesmo direito a bens indeterminados que existia antes da partilha; é o mesmo direito, apenas modificado no seu objeto”»;

v) Importa, igualmente, ter presente o que dispõem os artigos 2124.º e 2126.º do Código Civil, e o facto de que os Requerentes cumpriram com as exigências formais aí previstas para a alienação de quinhão hereditário – com efeito, o Acórdão do STJ de 9/2/2012 (Processo n.º 2752/07), seguindo um entendimento pacífico e uniforme, considerou que, “*enquanto se não constatar a efetiva titularidade de algum ou alguns bens concretos que constitui tal universalidade jurídica, o adquirente do quinhão hereditário não desfruta do atinente direito sobre certo e determinado bem.*” E, ainda que o referido Acórdão do STJ tenha analisado a questão na perspectiva do adquirente do quinhão hereditário, os mesmos princípios são necessariamente aplicáveis ao herdeiro que transmite a terceiro, ainda antes da partilha, uma quota do património do *de cujus*, que corresponde ao seu quinhão hereditário – como se

demonstra pela leitura dos Acórdãos do STA de 25/11/2009 (Proc. n.º 0975/09), de 28/1/2015 (Proc. n.º 0450/13) e de 15/6/2016 (Proc. n.º 01863/13), nos quais se refere, nomeadamente, que, *“embora cada um dos herdeiros tenha desde a abertura da sucessão direito a uma parte ideal da herança, é apenas com a partilha que esse direito se concretiza tornando certos e determinados os bens que couberem ao herdeiro”* e que *“só após a partilha é que o herdeiro se torna pleno titular dos direitos que por ela lhe couberem, e, ainda que a herança seja constituída por bens imóveis, só com a partilha passa a ser titular do direito de propriedade sobre eles e nessa qualidade a poder exercer os direitos correspondentes”*;

vi) Esclarecendo, ainda, o referido acórdão do STA relativo ao Proc. n.º 01863/13 que, *“constituindo a herança indivisa uma universalidade relativamente à qual não houve ainda partilha de bens (artigo 2119.º do Código Civil), estamos em presença de um «património autónomo» partilhado, em regime de comunhão (e não em compropriedade), pelos co-herdeiros, os quais não detêm qualquer direito próprio sobre cada bem individualizado que compõe a herança indivisa, sendo apenas seus titulares em comunhão”* – daqui decorrendo que, se os co-herdeiros não têm esse direito próprio (i.e., a efectiva titularidade) sobre cada bem individualizado que compõe a herança indivisa, cada um deles é apenas titular de uma parte ideal dos bens da herança e só com a partilha é que essas partes ideais passam a corresponder a bens determinados de que cada herdeiro fica a dispor do direito de propriedade (mesmo que todos ou só alguns dos co-herdeiros se envolvam no negócio em causa, mesmo que o negócio diga respeito à totalidade ou apenas a parte da herança indivisa e, atendendo ao princípio da prevalência da substância sobre a forma, mesmo que o negócio se intitule de «compra e venda» e tenha por objecto um concreto imóvel).

vii) Como refere o Acórdão arbitral proferido a 9/4/2025 (Processo n.º 1138/2024-T), citando a Decisão arbitral proferida no Processo n.º 247/2022-T, *“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, n.º 1, alínea a) do CIRS, por não integrar[em] o conceito de alienação onerosa do direito real sobre bens imóveis, uma vez que não é transmitido um direito real sobre os bens da herança, mas ‘um direito abstratamente considerado e idealmente definido’ de uma quota-parte na herança ilíquida e indivisa.”* E no

mesmo sentido se pronuncia o próprio Acórdão arbitral de 9/4/2025: *“limitando-se o herdeiro a alienar uma quota-parte ideal dos bens que integram a herança, não tem qualquer cabimento considerar que se trata de alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, sujeita à incidência do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS, já que não é por via da transmissão do quinhão hereditário que o herdeiro se torna titular do direito de propriedade de qualquer determinado bem que integre a herança, o que apenas poderia ocorrer com a partilha.”*

viii) Acresce que também a doutrina se tem pronunciado no mesmo sentido das decisões arbitrais citadas, como foi destacado no Acórdão arbitral de 9/4/2025 com o seguinte exemplo esclarecedor: *“Rabindranath Capelo de Sousa considera que ‘sendo vários os herdeiros e antes de se efetuar a partilha, cada um deles, embora não tenha um direito real sobre os bens em concreto da herança, nem sequer sobre uma quota-parte em cada um deles, detém, todavia, um direito de quinhão hereditário, ou seja, à respetiva quota-parte ideal da herança global em si mesma’ (Lições de Direito das Sucessões, vol. II, 2.ª edição, Coimbra Editora, 1997, págs. 89 e segs.). ‘Pela alienação de quinhão hereditário indiviso transfere-se para o adquirente o direito de quinhão em causa, que abrange, v. g., direitos de gestão (artigo 2091.º do Código Civil), direitos à receção de rendimentos (artigo 2092.º do Código Civil) e direitos de exigir a partilha e de composição da quota (artigo 2101.º do Código Civil’ (idem, pág. 98).*

ix) Por outras palavras: independentemente do que possa dizer o documento em causa (e lembrando novamente o princípio da prevalência da substância sobre a forma), o que, pela alienação de quinhão hereditário indiviso se transfere para o adquirente é o direito de quinhão em causa, não a propriedade do imóvel (ou imóveis).

20. Em face do exposto, conclui-se, em cumprimento do que foi (e tem sido reiteradamente) decidido pelo STA, nos Acórdãos acima mencionados e citados, que a alienação de quinhão hereditário composto por bens imóveis não constitui alienação onerosa de direitos reais sobre imóveis, designadamente para efeitos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRS.

21. Invoca, ainda, a Requerida, na sua resposta, a violação dos princípios da igualdade tributária e da capacidade contributiva, por entender que “a interpretação do artigo 10.º do Código do IRS

no sentido de que a venda de um bem imóvel concreto, ainda que integrado numa herança indivisa, não constitui facto tributário em sede de mais-valias, revela-se materialmente inconstitucional”, e que, “ainda que, do ponto de vista formal, o herdeiro detenha apenas uma quota ideal sobre a herança indivisa, a alienação de um bem imóvel concreto integrante dessa herança traduz, em substância económica, a realização de um acréscimo patrimonial efetivo e individualizável, equiparável à venda de um imóvel após partilha”; pelo que, também no entender da Requerida, “adotar entendimento diverso – excluindo de tributação a venda de imóvel concreto por herança indivisa, mas tributando idêntica venda realizada após partilha – introduziria uma diferenciação arbitrária entre contribuintes em situações economicamente equivalentes: quem procede à partilha prévia e depois aliena o bem é tributado em mais-valias; quem aliena o mesmo bem antes da partilha ficaria isento do pagamento do imposto. Tal distinção, assente numa mera opção formal quanto ao momento da partilha, não encontra fundamento material bastante.” E acrescenta, por último, a Requerida que, “paralelamente, essa interpretação funcionaria como um incentivo à manutenção *ad aeternum* das heranças indivisas, permitindo aos herdeiros alienarem, sucessivamente, os bens imóveis e eximirem-se ao pagamento do imposto sobre as mais-valias. Para além da evidente distorção do princípio da igualdade, tal solução estimularia a indivisão das heranças, com consequências negativas no plano jurídico e administrativo.”

22. A este respeito, citar-se-á, por com ela se concordar, a análise feita a idênticos argumentos na recente Decisão arbitral de 17/4/2026 (Proc. n.º 1058/2025-T): “Os tribunais têm o dever de verificar se a medida tributária respeita os princípios constitucionais (v. artigo 18.º, n.º 2, da CRP), que exige adequação, necessidade e equilíbrio entre os fins buscados e os meios empregados. A regra geral consiste em interpretar a norma tributária em conformidade com a Constituição, preservando a vontade do legislador e garantindo a estabilidade do sistema fiscal, evitando que poder judicial se substitua indevidamente ao papel do legislador, assegurando previsibilidade e segurança jurídica. Sobre os princípios invocados, o Tribunal Constitucional, no acórdão n.º 469/2024-T, de 19.06.2024, no processo n.º 405/2023, refere o seguinte: *‘a ideia de igualdade tributária, enquanto manifestação, no âmbito tributário, do princípio da igualdade previsto no artigo 13.º da Constituição, aponta para a proibição de discriminações*

ou igualizações arbitrárias, sem fundamento; o princípio da capacidade contributiva, que é por si próprio um critério tendente a assegurar a igualdade tributária, exige que os factos tributários sejam suscetíveis de revelar a capacidade do sujeito passivo para suportar economicamente o tributo'. A questão de direito apreciada resulta da não tipificação no código de IRS de uma determinada operação, neste caso a venda do quinhão hereditário composto por bens imóveis, a qual o STA, em várias ocasiões e recentemente de forma uniforme, qualifica como não sendo uma alienação onerosa de direitos reais sobre imóveis, e como tal não esta abrangida pelo disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 10.º do CIRS, e assim não constitui um facto gerador de imposto nos termos desse normativo. Do mesmo modo, conclui-se que não se verifica a ocorrência de um facto tributário e, consequentemente, a ausência de tributação não configura qualquer situação de discriminação. Acresce que, invertendo o raciocínio e seguindo idêntica linha argumentativa, concluir-se-ia que a tributação da alienação onerosa de direitos reais sobre imóveis também violaria os referidos princípios, na medida em que uma situação materialmente idêntica, a venda de quinhão hereditário composto por bens imóveis, ao não se encontrar tipificada nem sujeita a tributação, sendo ambas substancialmente equivalentes, levaria a concluir que a alienação onerosa de direitos reais também não deveria ser objeto de tributação, por ser discriminatório e por violar os referidos princípios invocados. Conforme resulta da argumentação apresentada pela Requerida, apresenta vários argumentos que pouco ou nada tem que ver com uma fundamentação relevante para arguir uma inconstitucionalidade, mas sim, focados numa perspetiva de mera discordância com a posição do STA. Sobre os argumentos que a AT invoca, que esta interpretação gera incentivo à manutenção *ad aeternum* das heranças indivisas e gera incentivos contrários à boa organização do sistema jurídico-patrimonial, não se consegue identificar qual a sua relevância para a questão de inconstitucionalidade invocada. As consequências, incentivos ou efeitos da legislação ou das decisões tomadas pelo legislador, que na opinião da AT possam existir, como uma situação geradora de desigualdade por gerarem incentivos positivos ou negativos, não tem respaldo constitucional na violação dos princípios invocados. Não se pode sustentar que a ausência de tipificação legislativa consubstancie, por si só, uma violação dos princípios da igualdade tributária e da capacidade contributiva. Do mesmo modo, não é admissível que os tribunais se substituam ao legislador para sujeitar a imposto uma operação não tipificada, com fundamento

em que outras operações análogas ou com resultados economicamente equivalentes se encontram previstas e tributadas, sob pena de criação de incentivos a determinados comportamentos não fiscais, ou discriminações na esfera de outros sujeitos passivos que não os [que são] alvo do referido imposto em apreço. A alegação da Autoridade Tributária e Aduaneira é destituída de fundamento legal, [e] a questão de direito submetida ao tribunal, conforme já se expôs supra, já foi alvo de pronúncia pelo STA em várias ocasiões e inclusive alvo de um acórdão uniformizador, e posteriormente ao mesmo, já se pronunciou igualmente, mantendo a decisão tomada, que vai contra a posição defendida pela AT. Em aplicação ao caso em questão, não se verifica, no ato de liquidação em apreço, ou na interpretação conferida aos artigos na alínea a) do n.º 1 do art. 10.º do [CIRS], [situação que] crie uma discriminação ou [situação que] result[e] na violação do princípio da igualdade tributária e da capacidade contributiva.”

23. Concordando com os motivos *supra* citados, o presente Tribunal considera improcedentes as alegadas violações dos princípios da igualdade tributária e da capacidade contributiva

Juros indemnizatórios e restituição de imposto indevidamente pago

24. Como também bem se refere na Decisão arbitral de 17/4/2026 (Proc. n.º 1058/2025-T), “a obrigação de pagamento de juros indemnizatórios – nos termos do artigo 43.º, n.º 4, e artigo 35.º, n.º 10, da LGT, sendo que este último artigo remete para o disposto no artigo 559.º, n.º 1, do Código Civil, que por sua vez remete para a Portaria 291/2003, de 8 de abril, em virtude da procedência total ou parcial de impugnação a favor do sujeito passivo – decorre da aplicação do disposto no artigo 100.º da LGT, que prevê a obrigação da Requerida de reconstituir a legalidade do ato objeto do litígio, tal dever compreendendo: (i) a obrigação de reembolso do montante indevidamente pago, e (ii) o pagamento de juros indemnizatórios devidos desde a data do pagamento indevido efetuado pela Requerente até à data em que o reembolso do imposto pago indevidamente seja efetivamente efetuado. De harmonia com o disposto na alínea b) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo, cabendo-lhe ‘*restabelecer a situação que existiria*

se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito’. O que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT, aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT. Ainda nos termos do n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, *‘é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário’*, o que remete para o disposto nos artigos 43.º, n.º 1, e 61.º, n.º 5, de um e outro desses diplomas, implicando o pagamento de juros indemnizatórios desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respetiva nota de crédito. Há, assim, lugar, na sequência de declaração de ilegalidade do ato de liquidação do IRS, ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos das citadas disposições dos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º, n.º 5, do CPPT, calculados sobre a quantia que a Requerente pagou indevidamente, até integral reembolso ao Requerente, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.º 1, e 35.º, n.º 10, da LGT, do artigo 61.º do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.”

25. Com efeito, e dada a procedência do pedido principal dos Requerentes, procede também o pedido de restituição do imposto pago indevidamente (com valor a apurar em sede de execução de julgado) e impõe-se o pagamento de juros indemnizatórios nos termos acima referidos.

VI. DECISÃO

Em face do acima exposto, decide-se:

- Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- Julgar improcedente o pedido de inconstitucionalidade por violação dos princípios da igualdade tributaria e da capacidade contributiva;
- Julgar procedente o pedido de restituição do imposto indevidamente pago, com valor a apurar em sede de execução de julgado, e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira ao pagamento de juros indemnizatórios nos termos constantes da presente decisão.

VII. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 7.191,23 (sete mil cento e noventa e um euros e vinte e três cêntimos), nos termos do disposto no artigo 32.º do CPTA e no artigo 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

VIII. Custas

Nos termos da Tabela I da Tabela Anexa ao RCPAT, as custas são no valor de € 612,00 (seiscentos e doze euros), a pagar pela Requerida, conformemente ao disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do RCPAT.

Notifique-se.

Notifique-se o Ministério Público nos termos do artigo 17.º, n.º 3, do RJAT.

Lisboa, 11 de Setembro de 2026.

O Árbitro

(Miguel Patrício)

A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.