

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 290/2026-T

Tema: IRS – Mais-valias – Herança Indivisa – Alienação de bens imóveis determinados – Artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do CIRS – Revisão do ato tributário – Erro imputável aos serviços.

DECISÃO ARBITRAL

SUMÁRIO:

- I. Enquanto a herança permanecer indivisa, cada co-herdeiro é titular de uma participação ideal na universalidade hereditária, não sendo titular de uma quota do direito real de propriedade sobre cada um dos bens concretos que a integram.
- II. A circunstância de todos os co-herdeiros poderem, nos termos do artigo 2091.º do Código Civil, alienar conjuntamente um bem imóvel determinado integrante da herança e, por essa via, transmitir ao adquirente o respetivo direito de propriedade não significa que cada um deles fosse, anteriormente à alienação, titular individual de uma quota daquele direito real.
- III. A incidência prevista no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS pressupõe que o ganho resulte da “*alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis*”. Não sendo o co-herdeiro, antes da partilha, titular individual de um direito real sobre cada imóvel integrante da herança, a componente do ganho correspondente à sua participação hereditária na alienação conjunta de um bem concreto não se subsume àquela norma de incidência.
- IV. A *ratio decidendi* do Acórdão Uniformizador de Jurisprudência n.º 7/2025, embora formulada a propósito da alienação do quinhão hereditário, assenta na natureza jurídica do direito do herdeiro antes da partilha, constituindo essa premissa elemento relevante para a qualificação tributária da alienação, por todos os co-herdeiros, de um bem determinado integrante da herança indivisa.

- V. Nos termos do artigo 11.º, n.ºs 2 e 3, da LGT, a consideração da substância económica dos factos tributários não permite atribuir ao co-herdeiro um direito real individual sobre determinado imóvel que o regime civilístico da comunhão hereditária não reconhece, nem constitui fundamento autónomo para alargar a incidência tributária para além dos elementos do tipo legalmente definido.
- VI. O “*erro imputável aos serviços*”, para efeitos da segunda parte do artigo 78.º, n.º 1, da LGT, compreende o erro sobre os pressupostos de direito da liquidação, designadamente quando os factos relevantes foram corretamente declarados pelo sujeito passivo e a ilegalidade resulta da qualificação jurídica efetuada pela Administração Tributária.
- VII. Quando o sujeito passivo, depois de ultrapassado o prazo ordinário de reclamação graciosa, obtém a anulação da liquidação através do mecanismo de revisão previsto no artigo 78.º, n.º 1, da LGT, os juros indemnizatórios são devidos, nos termos do artigo 43.º, n.º 3, alínea c), da LGT, após o decurso de um ano sobre a apresentação do pedido de revisão; sendo a ilegalidade reconhecida relativamente a liquidação objeto de reclamação graciosa tempestiva e decorrendo de erro originariamente imputável aos serviços, é aplicável o regime do artigo 43.º, n.º 1, da LGT.

I. RELATÓRIO:

1. A..., contribuinte fiscal n.º ..., apresentou, em 17 de março de 2026, pelas 20:07 horas, pedido de constituição de Tribunal Arbitral e de pronúncia arbitral, invocando o regime previsto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, de ora em diante apenas designado por RJAT) e considerando a vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira à sua jurisdição por força do disposto na Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março e em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira.
2. No pedido de pronúncia arbitral, a Requerente optou por não designar árbitro.
3. Nos termos do n.º 1 do artigo 6.º do RJAT, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem designou o árbitro que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

4. Em 07.05.2026, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, por aplicação conjugada das alíneas a) e b) do n.º 1 do art.º 11º do RJAT e dos art.º 6º e 7º do Código Deontológico.
5. Em conformidade com o estatuído na alínea c) do n.º 1 do art.º 11º do RJAT, na redacção que lhe foi introduzida pelo art.º 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Tribunal Arbitral Singular foi constituído em 26.05.2026 para apreciar e decidir o objecto do processo.
6. Em 29.06.2026, a Requerida apresentou Resposta, defendendo-se por impugnação, refutando os vícios imputados pela Requerente à liquidação de IRS n.º 2023..., de 18.08.2023, e à demonstração do acerto de contas n.º 2023..., de 23.08.2023, relativos ao ano de 2020, das quais resultou o valor a pagar de € 41.999,56, incluindo juros compensatórios no montante global de € 3.333,47; e ainda à liquidação de IRS n.º 2023..., de 18.08.2023, e à demonstração de acerto de contas n.º 2023..., de 23.08.2023, relativas ao ano de 2022, das quais resultou o valor a pagar de € 2.346,59, num total sindicado de € 44.346,15 e ora colocadas em crise.
7. O PPA foi apresentado na sequência da decisão proferida, em 09.12.2025, no procedimento administrativo n.º ...2025..., notificada à Requerente em 17.12.2025, através da qual a Autoridade Tributária e Aduaneira rejeitou, por intempestividade, a pretensão respeitante ao IRS de 2020 e indeferiu, quanto ao mérito, a pretensão relativa ao IRS de 2022.
8. Em 12.08.2026, foi proferido e inserido no Sistema de Gestão Processual do CAAD (doravante SGP) despacho que, ao abrigo dos princípios da autonomia do tribunal arbitral na condução do processo, da celeridade, da simplificação e informalidade processuais (artigos 16º, alíneas c) e e), 19º, nº 1 e 29º, nº 2 do RJAT), e do princípio da proibição de atos inúteis (artigo 130º do Código de Processo Civil, *ex vi* da alínea e) do nº 1 do artigo 29º do RJAT) dispensava a reunião prevista no artigo 18º do RJAT e a apresentação de alegações escritas.
9. Fundamentando o seu pedido, a Requerente alegou, em síntese, o seguinte:

I.A) ALEGAÇÕES DA REQUERENTE:

- A) A Requerente estrutura a sua pretensão em torno de duas questões essenciais, estreitamente relacionadas entre si: por um lado, a admissibilidade e tempestividade do meio administrativo utilizado para obter a revisão das liquidações; por outro, a ilegalidade material da tributação dos ganhos associados às alienações realizadas enquanto a herança permanecia indivisa.
- B) Quanto ao meio administrativo utilizado e à sua tempestividade e no que respeita à liquidação de IRS do ano de 2020, a Requerente começa por contestar a própria qualificação atribuída pela AT ao requerimento que apresentou em 05.06.2025.
- C) Sustenta que a Administração o autuou unilateralmente como reclamação graciosa, embora do respetivo conteúdo não resultasse que tivesse pretendido lançar mão desse meio procedimental.
- D) Afirma, a este propósito, que a decisão administrativa é «duplamente ilegal», uma vez que, em primeiro lugar, *“a reclamação graciosa não é o meio processual próprio e, por isso, não ocorre a intempestividade do pedido da Requerente”* e, em segundo lugar, deveria a AT ter deferido a pretensão de revisão dos atos tributários à luz da jurisprudência entretanto formada.
- E) Segundo a Requerente, o requerimento apresentado em 05.06.2025 reconduzia-se materialmente a um pedido de revisão dos atos tributários, nos termos do artigo 78.º, n.º 1, da LGT.
- F) Salienta, para o efeito, que esse requerimento foi dirigido ao Ministro das Finanças, tinha por assunto «Pedido de restituição de imposto – Mais-valias sobre herança indivisa» e visava obter a restituição do IRS pago com referência aos anos de 2020 e 2022, por considerar que as liquidações assentavam numa interpretação entretanto afastada pelo Supremo Tribunal Administrativo.
- G) A Requerente defende, assim, que a qualificação do meio não pode depender exclusivamente da denominação utilizada pelo contribuinte ou da indicação do concreto preceito jurídico aplicável, devendo atender-se ao conteúdo material da pretensão.
- H) Acrescenta que, ainda que se entendesse que o requerimento apresentado consubstanciava inicialmente uma reclamação graciosa — hipótese que expressamente

- rejeita —, incumbia à AT verificar se estavam reunidos os pressupostos para a sua convocação em pedido de revisão oficiosa, à luz do artigo 78.º, n.º 1, da LGT. Sustenta que a recusa dessa convocação viola, designadamente, os princípios da legalidade, da boa-fé, da imparcialidade e da prossecução do interesse público.
- I)** É neste contexto que a Requerente entende não ser aplicável, relativamente ao ano de 2020, o prazo próprio da reclamação graciosa, mas sim o prazo de quatro anos previsto na segunda parte do artigo 78.º, n.º 1, da LGT, por estar em causa erro imputável aos serviços.
- J)** A Requerente dedica especial desenvolvimento à questão do erro imputável aos serviços.
- K)** Parte de um elemento constante da própria fundamentação administrativa: após a prolação do Acórdão Uniformizador de Jurisprudência n.º 7/2025 (doravante AUJ), a AT declarou ter procedido, *“em cumprimento do disposto no n.º 4 do artigo 68.º-A da Lei Geral Tributária”*, à revisão do seu entendimento, passando a considerar que os ganhos decorrentes da alienação do direito à herança ou do quinhão hereditário, ainda que a herança seja constituída exclusivamente por bens imóveis, não estão sujeitos a IRS por não configurarem *“alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis”*.
- L)** A Requerente retira deste reconhecimento a conclusão de que existiam anteriormente orientações genéricas da Administração em sentido diverso, que teriam sido precisamente aquelas que seguiu ao preencher as declarações Modelo 3 relativas aos anos de 2020 e 2022. Afirma expressamente: *“As orientações genéricas antes publicadas, ora revistas [...] foram seguidas, in casu, pela Requerente aquando do preenchimento das declarações de rendimentos Modelo 3 do IRS, com referência aos anos de 2020 e 2022, resultando nas liquidações em causa.”*
- M)** Convoca, a esse propósito, o artigo 43.º, n.º 2, da LGT, que equipara a erro imputável aos serviços a situação em que, embora a liquidação tenha sido efetuada com base na declaração do contribuinte, este tenha seguido, no respetivo preenchimento, orientações genéricas da Administração Tributária devidamente publicadas.
- N)** A Requerente invoca igualmente jurisprudência do STA segundo a qual, estando a Administração genericamente obrigada a atuar em conformidade com a lei, a ilegalidade

que não resulte de atuação imputável ao sujeito passivo deve considerar-se imputável aos serviços. Refere, designadamente, o Acórdão do STA de 14.03.2012, processo n.º 1007/11.

- O) Conclui, por isso, que o eventual erro na tributação é *“exclusivamente imputável aos serviços”* e que a circunstância de ter cumprido as obrigações declarativas segundo o entendimento administrativo então vigente não pode ser-lhe desfavoravelmente imputada. É esta construção que, na perspetiva da Requerente, permite simultaneamente: a) beneficiar do prazo de quatro anos da segunda parte do artigo 78.º, n.º 1, da LGT; e b) obter juros indemnizatórios nos termos do artigo 43.º da LGT.
- P) Quanto à questão substantiva da incidência de IRS, ou seja, quanto ao mérito, a Requerente sustenta que as liquidações impugnadas assentam numa aplicação ilegal do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS.
- Q) A sua argumentação parte da natureza jurídica da herança indivisa.
- R) Entende que, enquanto não ocorrer a partilha, o herdeiro não é titular de qualquer direito real individualizado sobre cada um dos bens que integram o património hereditário, possuindo apenas uma quota ideal sobre a universalidade constituída pela herança.
- S) Por conseguinte, considera que, nas datas das alienações realizadas em 2020 e 2022, não existiam na sua esfera jurídica os direitos reais imobiliários cuja transmissão constitui pressuposto da norma de incidência.
- T) É essa a conclusão condensada no PPA quando afirma que: *“não poderemos falar de uma alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, que inexistiam na esfera jurídica da Requerente em 2020 e em 2022”* e que, consequentemente, a tributação viola o princípio da legalidade por não encontrar suporte no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS.
- U) A Requerente ancora esta tese, em primeiro lugar, no AUJ n.º 7/2025, de 29.04.2025. A partir desse aresto, sublinha que o herdeiro, antes da partilha, *“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”*, sendo apenas com a partilha que adquire direitos concretos sobre bens determinados.

- V) A Requerente sustenta a adequação da extensão do AUJ n.º 7/2025 à alienação de bens concretos da herança, não obstante reconhecer que o referido Acórdão Uniformizador de Jurisprudência se refere formalmente à alienação de quinhão hereditário.
- W) Defende, contudo, que a respetiva **ratio decidendi** não pode ficar limitada à hipótese de transmissão da posição sucessória na sua globalidade.
- X) Neste ponto, atribui particular importância à decisão arbitral n.º 1318/2024-T, de 18.08.2025, que considera especialmente próxima dos presentes autos. Segundo a passagem reproduzida no PPA, essa decisão enfrentou diretamente a questão de saber se «a alienação de um prédio integrante de uma herança indivisa» configura alienação de direito real sobre imóvel para efeitos do artigo 10.º do CIRS. A Requerente acolhe a conclusão aí afirmada de que: *“A este entendimento não obsta o facto de ter sido transmitido apenas um imóvel e não um quinhão hereditário na sua totalidade”* por não existir norma que permita concluir que a alienação de quinhão hereditário tenha necessariamente de envolver todos os bens integrantes da herança.
- Y) Sustenta, nessa sequência, que *“a alienação de um quinhão hereditário [...] não deixa de poder ser parcial”*, designadamente quando todos os herdeiros, conjuntamente, alienam direitos sobre um determinado bem integrante da universalidade hereditária. É, portanto, a natureza do direito pertencente aos alienantes antes da partilha (e não apenas a forma dada ao negócio ou o bem adquirido pelo comprador) que a Requerente considera determinante.
- Z) A Requerente atribui também relevo ao Acórdão do STA de 17.12.2025, proferido no processo n.º 136/25.5BALSb, na sequência do recurso interposto pela AT contra a decisão 1318/2024-T. Refere que a decisão n.º 1274/2024-T, anteriormente proferida em sentido contrário, foi utilizada pela AT para procurar obter uma uniformização jurisprudencial favorável à tributação, mas que o STA não conheceu do recurso, por considerar a orientação da decisão recorrida compatível com a sua jurisprudência consolidada. Para a Requerente, este desenvolvimento reforça a tese de que o entendimento uniformizado pelo STA não pode ser interpretado da forma restritiva pretendida pela Administração.

AA) A Requerente antecipa ainda uma possível restrição ao acesso à tutela jurisdicional decorrente da rejeição do pedido gracioso, pedindo que seja recusada, por inconstitucional, uma interpretação do artigo 9.º da LGT segundo a qual a rejeição do procedimento administrativo impediria a sindicância contenciosa da legalidade material das liquidações, por violação dos artigos 20.º, n.º 4, 266.º e 268.º, n.º 4, da Constituição.

BB) Conclui pedindo a anulação das liquidações, a restituição das quantias pagas e juros indemnizatórios desde as datas dos respetivos pagamentos.

10. A Requerida apresentou Resposta, na qual alega:

I.B) ALEGAÇÕES DA REQUERIDA:

A) A Requerida estrutura a sua defesa em três planos principais: i) a correção da qualificação do requerimento de 05.06.2025 como reclamação graciosa; ii) a inexistência dos pressupostos da revisão oficiosa, designadamente de erro imputável aos serviços; e, sobretudo, iii) a sujeição a IRS das operações concretamente realizadas, por entender que não foram alienados quinhões hereditários, mas verdadeiros direitos reais sobre imóveis determinados.

B) Quanto à qualificação do requerimento como reclamação graciosa a Requerida começa por defender a correção da tramitação administrativa adotada.

C) Sustenta que a Requerente apresentou um simples «pedido de restituição de imposto» e que a reclamação graciosa constituía o meio administrativo próprio para reagir contra atos de liquidação.

D) A Resposta reproduz a fundamentação administrativa segundo a qual: *“A reclamação graciosa é o meio de defesa administrativo adequado quando o sujeito passivo é notificado de um ato de liquidação, contra o qual pretende reagir”* e constitui *“o meio por excelência para reclamar sobre qualquer ilegalidade”*, ao contrário da revisão oficiosa, que qualifica como meio excecional.

E) Acrescenta que *“em nenhuma parte do pedido”* a Requerente afirmou pretender apresentar uma revisão oficiosa, nem indicou o artigo 78.º da LGT ou demonstrou o preenchimento de qualquer dos respetivos pressupostos.

- F) Considera a Requerida, nessa medida, correta a rejeição por intempestividade da reclamação quanto à liquidação de 2020.
- G) No que tange à questão da impossibilidade de convolação e da revisão prevista no artigo 78.º da LGT, a Requerida começa por admitir que, em abstrato, o contribuinte pode pedir a revisão do ato tributário dentro do prazo em que a própria Administração poderia proceder à revisão. Salienta, porém, que o prazo de quatro anos da segunda parte do artigo 78.º, n.º 1, pressupõe necessariamente a existência de erro imputável aos serviços.
- H) Defende que permitir o recurso indiscriminado à revisão oficiosa depois de esgotados os prazos ordinários significaria utilizar aquele mecanismo para *“enviesadamente, alargar os prazos normais de reclamação ou impugnação”*, em prejuízo da segurança jurídica e da estabilidade dos atos tributários.
- I) A Requerida sustenta, além disso, uma conceção restritiva do conceito de erro imputável aos serviços, afirmando que: *“a expressão “erro imputável aos serviços” encontra-se diretamente relacionada com a atividade operacional da Administração (o erro de facto, operacional ou material) e não com o erro de direito”*.
- J) Subsidiariamente, acrescenta que, ainda que se admita que o erro de direito possa ser relevante, no caso concreto “é notório” que nenhum erro pode ser imputado à AT.
- K) A Requerida advoga ainda que a discussão relativa à convolação do pedido apresentado pela Requerente em pedido de revisão oficiosa seria, em última análise, desprovida de utilidade prática.
- L) Reproduz, para o efeito, o entendimento constante da decisão administrativa segundo o qual, mesmo que tivesse sido instaurado um procedimento de revisão oficiosa ao abrigo do artigo 78.º da LGT, este conduziria “inevitavelmente” ao não provimento do pedido, uma vez que as operações concretamente realizadas não se enquadrariam nos pressupostos do AUJ n.º 7/2025.
- M) Por isso, considera que a instauração da revisão ou a convolação da reclamação em revisão oficiosa constituiria um «ato inútil».
- N) Volvendo agora para a questão da distinção entre quinhão hereditário e alienação de bens concretos, ou seja, para a apreciação do mérito, a Requerida considera que a

- questão decisiva consiste em determinar qual foi efetivamente o objeto dos negócios celebrados.
- O)** Segundo a sua interpretação, o AUJ n.º 7/2025 apenas exclui da incidência a alienação do quinhão hereditário, entendida como transmissão da posição jurídica global do herdeiro numa universalidade de bens, direitos e encargos.
- P)** A Requerida formula expressamente esta delimitação: *“O que o AUJ n.º 7/2025 exclui da incidência é, tão-só, a alienação do quinhão hereditário [...] e não a alienação de bens imóveis concretos e determinados que integram a herança.”*
- Q)** Sustenta que o próprio regime civil permite distinguir essas situações.
- R)** Na cessão de quinhão, o adquirente sucede na posição jurídica do herdeiro, podendo participar na gestão da herança e exigir a respetiva partilha.
- S)** Na alienação de um bem concreto, diversamente, o adquirente recebe apenas o direito de propriedade sobre esse bem e não passa a integrar a herança. O preço obtido ingressa no património hereditário ou é distribuído entre os herdeiros.
- T)** É nesta segunda hipótese que, segundo a Requerida, se enquadram os autos.
- U)** A AT atribui particular importância ao artigo 2091.º, n.º 1, do Código Civil.
- V)** Entende que esta norma permite aos herdeiros, atuando conjuntamente, praticar atos de disposição relativos a bens específicos e determinados da herança indivisa.
- W)** Nesses casos, não estaria em causa transmissão de quinhão hereditário nos termos dos artigos 2124.º e seguintes do Código Civil, mas uma verdadeira transmissão do direito de propriedade sobre o bem individualizado.
- X)** Daí conclui que, no caso concreto, existe *“verdadeira transmissão onerosa de direitos reais sobre bens imóveis”*, geradora de mais-valias tributáveis em categoria G.
- Y)** A Requerida coloca ainda a questão no plano probatório.
- Z)** Sustenta que, pretendendo beneficiar da não sujeição reconhecida pelo AUJ n.º 7/2025, incumbia à Requerente demonstrar, nos termos do artigo 74.º da LGT, que as operações realizadas corresponderam efetivamente à transmissão do direito à herança ou ao quinhão hereditário «como um todo».
- AA)** Afirma que tal prova não foi feita.

- BB)** Invoca ainda a Instrução de Serviço n.º 20029, de 18.06.2025, e o Ofício-Circulado n.º 20281/2025, de 25.07.2025, segundo os quais a não sujeição apenas é reconhecida quando resulte inequivocamente da escritura ou documento equivalente que foi transmitido o direito de um ou vários herdeiros à herança ou ao quinhão hereditário como um todo.
- CC)** Para a Requerida, as escrituras juntas aos autos demonstram precisamente o contrário: foram alienados imóveis concretamente identificados.
- DD)** A Requerida rejeita a relevância que a Requerente atribui ao Acórdão do STA de 17.12.2025, processo n.º 136/25.5BALSB. Sustenta que se trata de uma decisão de não conhecimento do mérito, pelo que o Supremo não teria apreciado se a alienação de bem imóvel concreto integrante de herança indivisa é ou não equiparável à cessão de quinhão hereditário. Daí conclui que não pode ser extraído desse acórdão “*qualquer precedente obstativo da tributação*”.
- EE)** Em sentido favorável à sua posição, a Requerida invoca especialmente o Acórdão do TCA Sul de 26.02.2026, processo n.º 1269/20.0BELRS.CS1, que decidiu que, quando os herdeiros alienam um ou vários imóveis determinados da herança, a operação é subsumível ao artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS. Invoca igualmente, como expressão de uma corrente arbitral que considera consolidada, as decisões n.ºs 1317/2024-T, 1273/2024-T, 1211/2024-T, 1323/2024-T e 476/2025-T.
- FF)** Em contraposição, qualifica a decisão n.º 1318/2024-T como «posição isolada», salientando que foi precisamente essa a decisão objeto do recurso apreciado no processo n.º 136/25.5BALSB.
- GG)** A Requerida suscita ainda expressamente a inconstitucionalidade da interpretação defendida pela Requerente, para o caso de o Tribunal entender que a alienação de um bem imóvel concreto e determinado integrante de herança indivisa não constitui facto tributário em sede de mais-valias.
- HH)** Segundo a AT, admitir que a venda de um imóvel antes da partilha não é tributada, quando a venda do mesmo bem após a partilha seria tributada, conduziria a uma diferenciação sem fundamento material entre manifestações equivalentes de capacidade contributiva.

- II)** A Requerida entende, por isso, que a interpretação da Requerente colide com os princípios da igualdade fiscal e da capacidade contributiva e criaria ainda um incentivo à manutenção das heranças indivisas com finalidade de evitar tributação.
- JJ)** Por fim, a Requerida sustenta que, inexistindo ilegalidade das liquidações, devem improceder igualmente os pedidos de restituição e juros indemnizatórios. Quanto a estes últimos, afirma expressamente que: *“O direito a juros indemnizatórios depende de erro imputável aos serviços [...], inexistente no caso em apreço”*.
- KK)** Subsidiariamente, para a hipótese de procedência da pretensão, defende que a quantificação das importâncias a restituir deve ser remetida para execução da decisão arbitral.
- LL)** Conclui, assim, pela improcedência integral da ação arbitral e pela absolvição da Requerida de todos os pedidos.

II. THEMA DECIDENDUM:

- 11.** Atentas as posições assumidas pelas partes, os atos tributários impugnados e a factualidade apurada, a resolução do litígio exige a apreciação sucessiva de diversas questões juridicamente autónomas.
- 12.** Em primeiro lugar, importa determinar a correta qualificação jurídica do requerimento apresentado pela Requerente em 05.06.2025 e, em especial, saber se, relativamente à liquidação de 2020, devia o mesmo ter sido apreciado ou convolado em pedido de revisão do ato tributário ao abrigo do artigo 78.º da LGT.
- 13.** Caso se conclua afirmativamente, haverá, em segundo lugar, que determinar se estavam reunidos os pressupostos da revisão dentro do prazo de quatro anos previsto na segunda parte do n.º 1 daquele artigo, designadamente a existência de erro imputável aos serviços.
- 14.** A terceira e principal questão respeita à incidência do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS: importa saber se a alienação, conjuntamente por todos os co-herdeiros e antes da partilha, de um bem imóvel concreto e individualizado integrante de uma herança

indivisa constitui, relativamente a cada herdeiro, uma “*alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis*”.

15. Não está propriamente em causa determinar se a alienação de quinhão hereditário se encontra abrangida naquela norma. Essa questão foi resolvida pelo AUJ n.º 7/2025. O que cumpre decidir é se a razão de decidir daquele acórdão, assente na inexistência, antes da partilha, de direitos reais individualizados dos herdeiros sobre os concretos bens da herança, se projeta também sobre a alienação conjunta de um bem determinado integrante da massa hereditária.
16. Uma quarta questão decorre da situação específica do artigo matricial ..., que apenas integrava a herança na proporção de 1/3, sendo os restantes 2/3 propriedade plena da Requerente.
17. Em quinto lugar, sendo a liquidação de 2022 afetada apenas parcialmente quanto à respetiva matéria tributável, importa determinar o alcance do efeito anulatório e saber se a natureza progressiva do IRS admite uma anulação quantitativamente delimitada ou exige a anulação do ato e a subsequente emissão de nova liquidação pela Administração.
18. Haverá, ainda, que apreciar a questão de constitucionalidade suscitada pela Requerida.
19. Finalmente, caso se conclua, total ou parcialmente, pela ilegalidade das liquidações, cumpre apreciar o direito à restituição das quantias pagas e o direito a juros indemnizatórios, incluindo o respetivo *dies a quo*.

Cumpre, então, agora, proferir decisão.

III. SANEAMENTO:

§ 1.º - COMPETÊNCIA E REGULARIDADE DE INSTÂNCIA

20. O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente para conhecer dos atos de liquidação de IRS objeto dos presentes autos, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.
21. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas.

22. Não existem nulidades processuais que obstem ao conhecimento do mérito.

§ 2.º - TEMPESTIVIDADE DO PEDIDO DE PRONÚNCIA ARBITRAL

- 23.** Importa apreciar autonomamente a tempestividade do presente pedido de pronúncia arbitral, questão que não se confunde com a controvérsia respeitante à tempestividade e correta qualificação do procedimento administrativo antecedente relativamente ao ano de 2020.
- 24.** Nos termos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, o pedido de constituição de tribunal arbitral deve ser apresentado no prazo de 90 dias contado a partir dos factos previstos nos n.ºs 1 e 2 do artigo 102.º do CPPT.
- 25.** A decisão proferida sobre o procedimento administrativo antecedente foi notificada à Requerente em 17.12.2025.
- 26.** O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi apresentado no Sistema de Gestão Processual do CAAD em 17.03.2026, pelas 20:07 horas, tendo sido posteriormente aceite no sistema em 19.03.2026, pelas 18:31 horas.
- 27.** O prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT tem natureza substantiva e conta-se continuamente, nos termos do artigo 279.º do Código Civil, não se suspendendo durante as férias judiciais.
- 28.** Nos termos da alínea b) daquele artigo, não se inclui na contagem o dia em que ocorre o evento a partir do qual o prazo começa a correr.
- 29.** Assim, tendo a decisão administrativa sido notificada em 17.12.2025, o primeiro dia do prazo foi 18.12.2025.
- 30.** De 18 a 31 de dezembro decorreram 14 dias; durante o mês de janeiro de 2026 decorreram mais 31 dias, perfazendo 45; durante fevereiro decorreram mais 28 dias, perfazendo 73; e os restantes 17 dias decorreram entre 1 e 17 de março.
- 31.** O 90.º e último dia do prazo correspondeu, consequentemente, a 17.03.2026.
- 32.** Para este efeito releva a data em que o pedido foi efetivamente submetido no Sistema de Gestão Processual do CAAD e não a posterior data da respetiva aceitação, ato que já não depende da atuação da Requerente.

33. Conclui-se, portanto, que o pedido de pronúncia arbitral foi tempestivamente apresentado.
34. Importa ainda sublinhar que esta conclusão não antecipa a resposta à questão diversa de saber se o requerimento administrativo apresentado em 05.06.2025 relativamente ao ano de 2020 era tempestivo ao abrigo do artigo 78.º da LGT. Esta última questão respeita aos pressupostos de acesso à revisão do ato tributário e será apreciada infra.

IV. DECISÃO:

IV.A) FACTOS QUE SE CONSIDERAM PROVADOS:

35. Antes de entrarmos na apreciação do mérito das questões submetidas a julgamento, cumpre-nos fixar a matéria factual que é relevante para a respetiva decisão:
- A)** O autor da herança B... faleceu em 7 de outubro de 2018, em Vila Nova de Foz Côa, no estado de divorciado e sem ter deixado testamento ou outra disposição de última vontade. (Cfr. a fls. 19 e seguintes do PA, ficheiro denominado PDF_UNICO_rec2025... .pdf, a escritura pública de compra e venda da fração «AL», datada de 8 de maio de 2020, que reproduz os elementos da habilitação de herdeiros de 03.03.2020. O óbito em 07.10.2018 consta igualmente da participação de transmissões gratuitas da própria AT. (Cfr. a fls. 83 a 88 do PA, ficheiro denominado PDF_UNICO_rec2025....pdf);
- B)** Sucederam-lhe, como herdeiros, os seus dois filhos C... e A..., ora Requerente, cabendo a cada um uma quota ideal de 1/2 na herança. (Cfr. a fls. 19 e seguintes do PA, ficheiro denominado PDF_UNICO_rec2025....pdf, a escritura pública de compra e venda da fração «AL», datada de 8 de maio de 2020 e a participação de transmissões gratuitas constante das bases da AT. Esta última identifica ambos como «Herdeiro – Descendente» e atribui expressamente a cada um «Quota Ideal: 1/2». (Cfr. a fls. 83 a 88 do PA, ficheiro denominado PDF_UNICO_rec2025....pdf);

- C) Integrava a herança aberta por óbito de B... a totalidade da fração autónoma designada pelas letras «AL», correspondente ao sétimo andar A de prédio urbano sito na Rua ..., em Lisboa, inscrita na matriz predial urbana sob o artigo..., cuja aquisição se encontrava registada a favor do **de cujus**. A participação de transmissões gratuitas apresentada por óbito de B... identifica igualmente a fração AL, artigo ..., como bem integrante da transmissão, na quota de 1/1. (Cfr. a fls. 19 e seguintes do PA, ficheiro denominado PDF_UNICO_rec2025....pdf, a escritura pública de compra e venda da fração «AL», datada de 8 de maio de 2020 e a participação de transmissões gratuitas constante das bases da AT, constante de fls. 83 a 88 do PA, ficheiro denominado PDF_UNICO_rec2025....pdf);
- D) Em 8 de maio de 2020, a Requerente e o seu irmão, este representado por procuradora, alienaram a referida fração autónoma pelo preço global de € 560.000,00. (Cfr. a fls. 19 e seguintes do PA, ficheiro denominado PDF_UNICO_rec2025....pdf, a escritura pública de compra e venda da fração «AL», datada de 8 de maio de 2020);
- E) O preço de venda referido no ponto anterior foi pago mediante cheques individualmente emitidos em favor dos dois herdeiros, em montantes iguais, designadamente, quanto à primeira parcela de € 180.000,00, através de dois cheques de € 90.000,00, um à ordem da Requerente e outro à ordem do seu irmão, seguindo-se idêntica repartição da parcela remanescente do preço. (Cfr. a fls. 19 e seguintes do PA, ficheiro denominado PDF_UNICO_rec2025....pdf, a escritura pública de compra e venda da fração «AL», datada de 8 de maio de 2020);
- F) Na declaração Modelo 3 de IRS relativa ao ano de 2020, a Requerente, identificada como sujeito passivo B, inscreveu, no quadro 4 do Anexo G, relativamente à fração AL: i) ano/mês da realização: 2020/05; ii) valor de realização: € 280.000,00; iii) ano/mês da aquisição: 2018/10; iv) valor de aquisição: € 77.717,92; v) despesas e encargos: € 14.000,00; vi) quota-parte indicada no Anexo G: 100%. (Cfr. a fls. 56 do PA, ficheiro denominado

- PDF_UNICO_rec2025...5.pdf, o Anexo G da declaração Modelo 3 de IRS de 2020);
- G)** Relativamente ao ano de 2020 foi emitida, em 18.08.2023, a liquidação de IRS n.º 2023..., objeto do acerto n.º 2023..., de 23.08.2023, da qual resultou o valor a pagar de € 41.999,56, incluindo € 3.333,47 de juros compensatórios. (Cfr. Doc. 1 junto ao PPA — demonstração de liquidação de IRS de 2020 e fls. 63 a 65 do PA, ficheiro denominado PDF_UNICO_rec2025....pdf);
- H)** Fazia parte do património de B..., e subsequentemente da respetiva herança, uma quota de 1/3 do prédio rústico sito na..., freguesia de ..., concelho de Meda, inscrito na matriz sob o artigo (Cfr. participação de transmissões gratuitas constante das bases da AT, constante de fls. 83 do PA, ficheiro denominado PDF_UNICO_rec2025... .pdf e fls. 28 e seguintes do referido PA onde consta o título de compra e venda de 27.05.2022);
- I)** Os restantes 2/3 do artigo rústico ... encontravam-se registados a favor da própria Requerente, A..., por aquisição registada pela Ap. 6729, de 21.12.2018. (Cfr. fls. 28 e seguintes do referido PA onde consta o título de compra e venda de 27.05.2022);
- J)** Em 27 de maio de 2022, a Requerente e o seu irmão figuraram como parte vendedora no título de compra e venda do artigo rústico ..., sendo compradora a D..., Lda. (Cfr. fls. 28 e seguintes do referido PA onde consta o título de compra e venda de 27.05.2022);
- K)** Pelo referido título, o artigo rústico ... foi alienado pelo preço global de € 22.000,00. (Cfr. fls. 28 e seguintes do referido PA onde consta o título de compra e venda de 27.05.2022).
- L)** No mesmo título, a parte vendedora declarou que o imóvel alienado “*também faz parte do acervo de bens da herança» aberta por óbito de B... .*” (Cfr. fls. 28 e seguintes do referido PA onde consta o título de compra e venda de 27.05.2022). Do mesmo título resulta, todavia, que apenas 1/3 do prédio pertencia ao **de cujus**;

- M)** Integrava integralmente o património de B... o prédio rústico sito em ..., freguesia de ..., concelho de Meda, inscrito na matriz sob o artigo ..., encontrando-se registada a seu favor a aquisição de 1/3 pela Ap. 8, de 25.08.1999, e dos restantes 2/3 pela Ap. 365, de 17.02.2022. A participação de transmissões gratuitas identifica igualmente o artigo ... como bem do **de cujus** na quota de 1/1. (Cfr. participação de transmissões gratuitas constante das bases da AT, constante de fls. 83 e seguintes do PA, ficheiro denominado PDF_UNICO_rec2025...pdf e fls. 36 e seguintes do referido PA onde consta o título de compra e venda de 27.05.2022).
- N)** Em 27 de maio de 2022, a Requerente e o seu irmão figuraram como parte vendedora no título de compra e venda do prédio rústico inscrito sob o artigo..., sendo compradora a D..., Lda. (Cfr. fls. 36 e seguintes do referido PA onde consta o título de compra e venda de 27.05.2022);
- O)** Pelo referido título, o artigo rústico ... foi alienado pelo preço global de € 10.000,00, tendo a parte vendedora declarado que o imóvel fazia parte do acervo de bens da herança aberta por óbito de B... . Cfr. fls. 36 e seguintes do referido PA onde consta o título de compra e venda de 27.05.2022);
- P)** Na declaração Modelo 3 de IRS relativa ao ano de 2022, a Requerente inscreveu no quadro 4 do Anexo G: a) relativamente ao artigo rústico ..., valor de realização de € 18.333,35, valor de aquisição de € 2.019,43 e despesas e encargos de € 1.537,00; b) relativamente ao artigo rústico ..., valor de realização de € 5.000,00, valor de aquisição de € 818,18 e despesas e encargos de € 1.230,00. (Cfr. a fls. 73 do PA, ficheiro denominado PDF_UNICO_rec2025...pdf, o Anexo G da declaração Modelo 3 de IRS de 2022);
- Q)** A declaração Modelo 3 de IRS de 2022 que originou a liquidação sindicada foi apresentada em 18.08.2023, com o n.º ...-2022-... . (Cfr. a fls. 66 e seguintes do PA, ficheiro denominado PDF_UNICO_rec2025...pdf);
- R)** Relativamente ao ano de 2022 foi emitida, em 18.08.2023, a liquidação de IRS n.º 2023 ..., objeto do acerto n.º 2023 ..., de 23.08.2023, da qual resultou o valor a pagar de € 2.346,59. (Cfr. Doc. 2 junto ao PPA — demonstração de liquidação

- de IRS de 2022 e fls. 80 a 82 do PA, ficheiro denominado PDF_UNICO_rec2025....pdf);
- S)** Em 16 de maio de 2023, realizou-se, no processo de inventário n.º .../20...T8VLF, que correu termos no Juízo de Competência Genérica de Vila Nova de Foz Côa, conferência de interessados relativa à herança aberta por óbito de B..., sendo cabeça de casal C... e interessada a ora Requerente. (Cfr. Doc. 5 junto ao PPA);
- T)** Na referida conferência, os interessados acordaram na composição dos respetivos quinhões e na adjudicação das verbas ainda integrantes da relação de bens, tendo sido acordada, designadamente, a adjudicação das verbas n.ºs 89 e 90 à Requerente e o pagamento por esta de tornas ao outro interessado. (Cfr. Doc. 5 junto ao PPA);
- U)** Na mesma diligência foi proferida sentença que homologou a transação celebrada e, em consequência, homologou a partilha, adjudicando aos interessados os respetivos quinhões. A ata encontra-se eletronicamente assinada pela Juíza de Direito em 19.05.2023. (Cfr. Doc. 5 junto ao PPA);
- V)** As alienações da fração AL, em 08.05.2020, e dos artigos rústicos ... e ..., em 27.05.2022, ocorreram antes da partilha da herança, homologada em maio de 2023.
- W)** Em 5 de junho de 2025, a Requerente apresentou requerimento dirigido ao Ministro das Finanças, subordinado ao assunto «Pedido de restituição de imposto – Mais-valias sobre herança indivisa», no qual pediu a restituição do IRS pago relativamente às alienações efetuadas em 2020 e 2022, invocando jurisprudência uniformizada do STA. (Cfr. fls. 4 e 5 do PA, ficheiro denominado PDF_UNICO_rec2025...pdf);
- X)** O referido requerimento foi autuado pela AT como procedimento de reclamação graciosa, com o n.º ...2025..., constando do respetivo auto data de abertura de 11.06.2025. (Cfr. fls. 3 do PA, ficheiro denominado PDF_UNICO_rec2025...pdf);

- Y)** Por projeto de decisão, a AT propôs: a) a rejeição, por intempestividade, do pedido respeitante à liquidação de IRS de 2020; b) o indeferimento, quanto ao mérito, do pedido relativo à liquidação de IRS de 2022, considerando que não fora alienado o quinhão hereditário, mas dois bens imóveis concretos da herança. (Cfr. Doc. 6 junto ao PPA e fls. 91 a 97 do PA, ficheiro denominado PDF_UNICO_rec2025...pdf);
- Z)** A Requerente exerceu o direito de audição prévia, sustentando, entre o mais, que o requerimento de 05.06.2025 devia ser qualificado como pedido de revisão oficiosa ou, subsidiariamente, convolado nesse meio procedimental. (Cfr. fls. 99 a 116 do PA, ficheiro denominado PDF_UNICO_rec2025...5.pdf);
- AA)** Por despacho de 09.12.2025, a AT converteu em definitiva a decisão de rejeitar o pedido relativamente ao ano de 2020 e de o indeferir relativamente ao ano de 2022. (Cfr. Doc. 3 junto ao PPA e fls. 117 a 126 do PA, ficheiro denominado PDF_UNICO_rec2025....pdf);
- BB)** Na fundamentação da decisão administrativa, a AT declarou que, em cumprimento do artigo 68.º-A, n.º 4, da LGT, procedera, após o AUJ n.º 7/2025, à “revisão do seu entendimento nesta matéria”, passando a considerar que os ganhos decorrentes da alienação do direito à herança ou do direito ao quinhão hereditário, ainda que a herança seja composta por imóveis, não estão sujeitos a IRS nos termos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS. (Cfr. Doc. 3 junto ao PPA e fls. 117 a 126 do PA, ficheiro denominado PDF_UNICO_rec2025...pdf);
- CC)** Na mesma fundamentação, a AT entendeu que a não sujeição apenas seria aplicável quando resultasse inequivocamente da escritura ou documento similar a transmissão da herança ou do quinhão hereditário como um todo, distinguindo essa situação daquela em que todos os herdeiros alienam conjuntamente bens específicos da herança, ao abrigo do artigo 2091.º, n.º 1, do Código Civil. (Cfr. Doc. 3 junto ao PPA e fls. 117 a 126 do PA, ficheiro denominado PDF_UNICO_rec2025... .pdf);
- DD)** Nessa fundamentação, a AT afirmou expressamente que, antes da partilha, cada herdeiro, embora não tenha *“um direito real sobre os bens em*

concreto da herança, nem sequer sobre uma quota parte de cada um”, é titular de uma quota ideal na herança global. (Cfr. Doc. 3 junto ao PPA e fls. 117 a 126 do PA, ficheiro denominado PDF_UNICO_rec2025...pdf);

EE) A AT concluiu, quanto aos terrenos de 2022, que aquilo que fora alienado não era a herança ou o quinhão hereditário como um todo, mas os prédios concretamente identificados nos respetivos títulos, considerando, por esse motivo, os ganhos sujeitos a IRS nos termos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS. (Cfr. Doc. 3 junto ao PPA e fls. 117 a 126 do PA, ficheiro denominado PDF_UNICO_rec2025...pdf);

FF) Na decisão final, a AT manteve a recusa de convalidação do procedimento relativo a 2020 em revisão oficiosa, considerando, além do mais, que essa convalidação seria inútil porque, mesmo se realizada, a pretensão seria improcedente segundo a interpretação substantiva perfilhada pela própria Administração. (Cfr. Doc. 3 junto ao PPA e fls. 117 a 126 do PA, ficheiro denominado PDF_UNICO_rec2025...pdf.e ainda fundamentação reproduzida na resposta – artigo 33.º - onde a Requerida sustenta que, *“ainda que tivesse sido instaurada uma revisão oficiosa”, esta conduziria «inevitavelmente ao não provimento do pedido»* e que a convalidação *“consubstanciaria um ato inútil”*.)

GG) A decisão final administrativa foi notificada à Requerente em 17.12.2025, através do Ofício n.º ..., de 16.12.2025. (Cfr. Doc. 3 junto ao PPA e fls. 127 do PA, ficheiro denominado PDF_UNICO_rec2025...pdf e ainda facto alegado nos artigos 7.º e 24.º do PPA, não controvertido pela Requerida);

HH) Relativamente à liquidação de 2020, consta do processo administrativo comprovativo de operação bancária (pagamento) efetuada em 26.08.2023, identificada com o NIF da Requerente, no montante de € 42.376,73. O sistema de cobrança da AT regista igualmente a correspondente nota como regularizada, pelo valor de € 42.376,73, com saldo em dívida de € 0,00. (Cfr. fls. 8 e 65 do PA, ficheiro denominado PDF_UNICO_rec2025.. .pdf).

II) O PA contém informação segundo a qual a nota referente ao período de tributação de 2022, n.º 2023..., se encontra «Regularizada/Anulada», com valor

regularizado de € 2.346,59 e valor em dívida de € 0,00. (Cfr. fls. 82 do PA, ficheiro denominado PDF_UNICO_rec2025...pdf).

JJ) Em 17.03.2026, pelas 20:07 horas, a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo (Cfr. Sistema de Gestão Processual do CAAD);

KK) O pedido foi aceite em 19.03.2026, pelas 18:31 horas (Cf. Sistema de Gestão Processual do CAAD).

IV.B) FACTOS NÃO PROVADOS:

- 36.** Não se provou que a Requerente tenha preenchido as declarações Modelo 3 de IRS relativas aos anos de 2020 e 2022 em cumprimento ou observância de uma concreta orientação genérica da Administração Tributária, devidamente publicada, nem que uma determinada orientação dessa natureza tenha sido causalmente determinante do modo como aquelas declarações foram preenchidas.
- 37.** Não se provaram outros factos com relevância para a decisão das questões submetidas a julgamento.

IV.C) FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO SOBRE A MATÉRIA DE FACTO:

- 38.** Relativamente à matéria de facto, importa, antes de mais, salientar que o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e distinguir a matéria provada da não provada, tudo conforme o artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e o artigo 607.º, n.ºs 3 e 4 do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.
- 39.** Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. art.º 596.º do CPC).
- 40.** A convicção sobre os factos dados como provados e não provados (acima explicitados) assentou na análise crítica da prova e fundou-se nas posições assumidas pelas partes nos

respetivos articulados que não foram impugnadas pela parte contrária e, nomeadamente, na prova documental junta aos autos pela Requerente e nas informações oficiais e nos documentos constantes do PA junto aos autos, conforme remissão feita a propósito de cada ponto do probatório, sendo indicado expressamente em cada um daqueles pontos o(s) documento(s) que contribuíram para a extração do correspondente facto.

41. A valoração dos documentos atendeu ao seu valor probatório, ao seu teor e aos factos que os mesmos comprovam, em si mesmos ou em conjugação com os demais, sendo de salientar que as informações oficiais fazem fê, quando devidamente fundamentadas e baseadas em critérios objetivos (cfr. artigos 76.º, n.º 1, da LGT e 115.º, n.º 2, do CPPT).
42. Assim, e em particular, não foram incluídas na matéria de facto provada conclusões como a de saber se as operações realizadas consubstanciaram alienações de quinhão hereditário ou alienações de direitos reais sobre bens imóveis, se ocorreu erro imputável aos serviços ou se estavam preenchidos os pressupostos do artigo 78.º da LGT. Tais matérias correspondem a qualificações jurídicas que serão apreciadas em sede própria.
43. Quanto ao óbito de B..., à identificação dos seus herdeiros e à respetiva quota hereditária, o Tribunal valorou especialmente a escritura pública de compra e venda celebrada em 08.05.2020, na qual se consignou que o falecido morreu em 07.10.2018, sem testamento, tendo-lhe sucedido como únicos herdeiros os seus dois filhos, A... e C... .
44. Estes elementos encontram confirmação autónoma e particularmente relevante nos dados constantes da participação de transmissões gratuitas existente nas bases da própria Administração Tributária e constante do PA, na qual o óbito surge registado em 07.10.2018, ambos os filhos são identificados como herdeiros descendentes e é atribuída a cada um uma quota ideal de 1/2.
45. No que respeita à fração autónoma AL, alienada em 2020, o Tribunal considerou determinante a escritura pública de compra e venda de 08.05.2020. Dela resulta que a aquisição da fração se encontrava registada a favor de B... e que A... e o seu irmão, este representado por procuradora, procederam à sua venda pelo preço de € 560.000,00.

46. A integração da totalidade daquela fração no património transmitido por óbito encontra também correspondência na participação de transmissões gratuitas da AT, na qual a fração AL, artigo ..., surge identificada na quota de 1/1.
47. Quanto ao modo de pagamento do preço da venda de 2020, foi igualmente valorado o teor da escritura, que identifica cheques individualmente emitidos a favor dos dois herdeiros em montantes iguais.
48. O Tribunal limitou-se, neste ponto, a dar como provado aquilo que diretamente resulta do documento (a forma e repartição do pagamento), não retirando daí, nesta sede, qualquer conclusão quanto à natureza jurídica do direito transmitido por cada herdeiro.
49. Relativamente à declaração fiscal de 2020, foram considerados os elementos constantes do Anexo G da declaração Modelo 3 inserida no processo administrativo, do qual resulta que a Requerente, enquanto sujeito passivo B, declarou como valor de realização € 280.000,00, como valor de aquisição € 77.717,92 e como despesas e encargos € 14.000,00, relativamente à fração AL.
50. Quanto à correspondente liquidação, o Tribunal valorou diretamente a demonstração de liquidação junta como Doc. 1 ao PPA, da qual resultam o número da liquidação, a data, o acerto efetuado, o valor a pagar de € 41.999,56 e o montante dos juros compensatórios.
51. No que respeita ao prédio rústico inscrito sob o artigo ..., o Tribunal atribuiu especial relevância ao respetivo título de compra e venda, por dele resultar de modo inequívoco a situação registral existente à data da alienação.
52. Com efeito, aquele documento refere expressamente que 1/3 do prédio se encontrava registado a favor de B... e que os restantes 2/3 se encontravam registados a favor da própria Requerente.
53. A participação de transmissões gratuitas da AT confirma, quanto à componente pertencente ao *de cujus*, a inclusão do artigo ... na quota de 1/3.
54. Foi por esta razão que o Tribunal não acolheu, sem mais, a formulação genérica utilizada em algumas peças processuais segundo a qual os terrenos vendidos em 2022 «pertenciam à herança indivisa». No que toca ao artigo ..., a documentação demonstra que essa afirmação apenas é rigorosa quanto a 1/3 do prédio, não quanto à sua totalidade.

55. O título de compra e venda demonstra ainda que a alienação ocorreu em 27.05.2022 e que o preço global convencionado foi de € 22.000,00.
56. O Tribunal teve igualmente presente que no referido título se consignou que o imóvel *“também faz parte do acervo de bens da herança”*.
57. Todavia, essa declaração dos outorgantes foi valorada apenas enquanto tal, não sendo suficiente para afastar a concreta situação registral igualmente reproduzida no mesmo documento, da qual resulta que apenas 1/3 pertencia ao falecido.
58. Relativamente ao prédio rústico inscrito sob o artigo ..., o respetivo título de compra e venda evidencia que a totalidade do direito se encontrava registada a favor do *de cujus*, mediante aquisição de 1/3 em 1999 e dos restantes 2/3 em 2022.
59. A participação de transmissões gratuitas constante das bases da AT confirma igualmente que o artigo ... integrava o património transmitido por óbito na quota de 1/1.
60. O mesmo título comprova a alienação do prédio em 27.05.2022 pelo preço global de € 10.000,00 e contém declaração expressa de que o imóvel fazia parte do acervo da herança aberta por óbito de B... .
61. Quanto aos valores declarados em IRS no ano de 2022, o Tribunal baseou-se quer no próprio Anexo G da declaração Modelo 3 constante do processo administrativo, quer na informação administrativa que os reproduz.
62. Desses elementos resulta que a Requerente declarou, relativamente ao artigo ..., um valor de realização de € 18.333,35, valor de aquisição de € 2.019,43 e despesas de € 1.537,00 e, relativamente ao artigo ..., um valor de realização de € 5.000,00, valor de aquisição de € 818,18 e despesas de € 1.230,00.
63. Estes valores encontram igualmente correspondência no próprio Anexo G junto ao PA.
64. O Tribunal não incluiu na matéria provada, porém, a afirmação de que os € 18.333,35 respeitam exatamente à soma dos 2/3 próprios da Requerente com a sua participação hereditária no 1/3 pertencente à herança. Embora essa conclusão seja fortemente corroborada pela correspondência aritmética entre os valores e pela estrutura da titularidade documentada, ela resulta de uma inferência a extrair da conjugação dos elementos probatórios, e não de declaração expressa constante de qualquer documento.

65. A liquidação relativa ao ano de 2022 foi dada como provada com base na respetiva demonstração de liquidação junta como Doc. 2 ao PPA, da qual resultam o número do ato, a data, o número do acerto e o montante de € 2.346,59.
66. Quanto à manutenção da herança em estado de indivisão até 2023, foi particularmente valorado o Doc. 5 junto ao PPA, correspondente à Ata de Conferência de Interessados do processo de inventário n.º .../20...T8VLF.
67. Este documento demonstra que a conferência se realizou em 16.05.2023, que nela intervieram os dois herdeiros e que nesse momento foram acordadas as adjudicações destinadas à composição dos respetivos quinhões.
68. A mesma ata contém sentença homologatória da transação e da partilha, adjudicando aos interessados os respetivos quinhões, encontrando-se o documento assinado eletronicamente pela Juíza de Direito em 19.05.2023.
69. Por conseguinte, a conclusão factual de que as alienações ocorridas em 2020 e em 27.05.2022 antecederam a partilha resulta diretamente da sequência cronológica documentada nos autos.
70. No que respeita ao procedimento administrativo posterior às liquidações, o Tribunal valorou o requerimento apresentado pela Requerente em 05.06.2025, constante do processo administrativo, do qual resulta que foi dirigido ao Ministro das Finanças, tinha por assunto «Pedido de restituição de imposto – Mais-valias sobre herança indivisa» e visava obter a restituição do IRS pago relativamente às alienações em causa.
71. O processo administrativo demonstra igualmente que aquele requerimento foi autuado pela AT como reclamação graciosa, com o n.º ...2025... .
72. Quanto ao sentido e fundamentação do projeto de decisão e da decisão administrativa final, o Tribunal considerou os próprios elementos constantes do PA.
73. Deles resulta que a Administração propôs e, posteriormente, decidiu rejeitar por intempestividade o pedido relativo ao ano de 2020 e indeferir, quanto ao mérito, o pedido relativo a 2022.
74. Assume ainda relevância probatória a circunstância de a própria AT ter declarado expressamente, na fundamentação administrativa, que, após o AUJ n.º 7/2025 e em

cumprimento do artigo 68.º-A, n.º 4, da LGT, procedeu à “*revisão do seu entendimento nesta matéria*”.

75. O Tribunal deu apenas como provado este facto objetivo (isto é, que a própria Administração declarou ter revisto o seu entendimento) sem daí extrair, em sede de matéria de facto, a conclusão de que a Requerente tenha necessariamente seguido uma concreta orientação genérica anteriormente publicada.
76. Foi igualmente considerada a fundamentação em que a AT distingue a alienação do direito à herança ou do quinhão hereditário da alienação conjunta de bens específicos da herança e em que reconhece expressamente que, antes da partilha, cada herdeiro «não tenha um direito real sobre os bens em concreto da herança, nem sequer sobre uma quota parte de cada um».
77. Também neste ponto o Tribunal apenas dá como provado o conteúdo da posição administrativa efetivamente assumida, reservando para a fundamentação de direito a apreciação da sua correção.
78. No que concerne à notificação da decisão final em 17.12.2025, foi considerada a alegação expressa do PPA, acompanhada da identificação do Ofício n.º ..., de 16.12.2025, e não especificamente controvertida pela Requerida.
79. Finalmente, quanto ao pagamento associado à liquidação de 2020, o processo administrativo contém comprovativo bancário de operação realizada em 26.08.2023, no valor de € 42.376,73, identificada com o NIF da Requerente, bem como detalhe da nota de cobrança em que aquele montante surge regularizado e sem saldo em dívida.
80. O Tribunal não equiparou, todavia, esse montante ao «valor a pagar» constante da demonstração da liquidação n.º 2023 ..., que é de € 41.999,56, uma vez que o detalhe do acerto evidencia movimentos adicionais, designadamente um estorno de € 377,17.
81. Quanto ao ano de 2022, o PA revela a regularização fiscal de € 2.346,59 e saldo em dívida de € 0,00. Todavia, por não resultar com a mesma clareza documental a correspondência entre todos os identificadores daquela nota e o concreto acerto impugnado, o Tribunal não considerou necessário autonomizar na matéria provada uma determinada data de pagamento dessa quantia, remetendo a exata determinação dos montantes efetivamente pagos e restituíveis, se necessário, para execução da decisão.

82. Quanto à matéria não provada, não foi possível concluir que a Requerente tenha preenchido as declarações Modelo 3 de 2020 e 2022 em cumprimento ou observância de uma concreta orientação genérica da AT devidamente publicada.
83. Os elementos dos autos permitem afirmar que a própria Administração reconhece ter procedido posteriormente à «revisão do seu entendimento».
84. Não permitem, porém, identificar com segurança bastante a concreta orientação genérica publicada vigente no momento do preenchimento das declarações nem demonstrar onexo causal entre essa orientação e a concreta atuação declarativa da Requerente.
85. Esta insuficiência probatória não equivale, portanto, a considerar inexistente um anterior entendimento administrativo sobre a matéria. Significa apenas que não ficou demonstrado o específico facto alegado pela Requerente de ter preenchido as suas concretas declarações em cumprimento de uma determinada orientação genérica devidamente publicada, questão que será juridicamente ponderada adiante para efeitos do conceito de erro imputável aos serviços.

IV.D) MATÉRIA DE DIREITO (FUNDAMENTAÇÃO):

§ 1.º - DA QUALIFICAÇÃO JURÍDICA DO REQUERIMENTO DE 05.06.2025

86. O requerimento apresentado pela Requerente em 05.06.2025 não contém a expressão “pedido de revisão oficiosa”, nem referência expressa ao artigo 78.º da LGT.
87. Daí não resulta, todavia, que a AT estivesse, *in limine*, juridicamente vinculada a tratá-lo como reclamação graciosa.
88. O requerimento foi dirigido ao Ministro das Finanças, identificou os atos tributários cuja correção era pretendida, explicitou a razão pela qual a Requerente considerava indevida a tributação e formulou pedido de restituição do imposto.
89. A qualificação jurídica de uma pretensão não depende decisivamente do **nomen juris** utilizado pelo administrado nem da indicação tecnicamente correta da disposição legal em que o pedido encontra fundamento.

90. A jurisprudência administrativa vem privilegiando, na determinação do meio adequado, a pretensão materialmente formulada e a tutela efetiva do contribuinte, recusando um formalismo que impeça a apreciação da legalidade do ato tributário quando é essa a finalidade substantiva prosseguida. O STA afirmou, designadamente, que a impugnação judicial é adequada para discutir a legalidade da liquidação mesmo quando o meio gracioso antecedente tenha sido decidido exclusivamente por fundamentos formais.
91. Acresce que, na pendência da instrução do procedimento, ou seja, depois do exercício do direito de audição, deixou de subsistir qualquer dúvida acerca da pretensão da Requerente, que passou a invocar expressamente o artigo 78.º da LGT e a reclamar a qualificação ou convalidação do procedimento como revisão oficiosa.
92. A recusa da convalidação fundada na circunstância de o requerimento inicial não identificar o «dispositivo legal» e respetivo «número ou alínea» não constitui, assim, fundamento suficiente para obstar à apreciação da pretensão.
93. Assim sendo, conclui este Tribunal Arbitral Singular no sentido de que, **relativamente à liquidação de 2020**, o requerimento apresentado em 05.06.2025 devia ter sido apreciado, ou convalidado, como pedido de revisão do ato tributário ao abrigo do artigo 78.º da LGT. Quanto ao ano de 2022, esta questão não assume a mesma relevância, porquanto a própria AT considerou tempestiva a reclamação graciosa e apreciou a legalidade material da respetiva liquidação.

§ 2.º - DO ERRO IMPUTÁVEL AOS SERVIÇOS

94. Nos termos da segunda parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, a revisão do ato tributário pode ser efetuada no prazo de quatro anos após a liquidação quando exista erro imputável aos serviços. É este, precisamente, o pressuposto de que depende, no caso dos autos, a possibilidade de apreciação do pedido respeitante à liquidação de IRS do ano de 2020 para além do prazo ordinário de reclamação administrativa.
95. A Requerida sustenta que o conceito de «erro imputável aos serviços» se encontra essencialmente relacionado com erro de facto, material ou operacional, não abrangendo o erro de direito.
96. Este entendimento não pode ser acolhido.

97. Constitui jurisprudência reiterada dos tribunais superiores que o «erro imputável aos serviços» a que se refere o artigo 78.º, n.º 1, da LGT compreende não apenas o lapso, erro material ou erro de facto, mas igualmente o erro sobre os pressupostos de direito que conduza a uma ilegal definição da relação jurídico-tributária, sendo a respetiva imputabilidade independente da demonstração de culpa subjetiva dos funcionários que intervieram na emissão da liquidação. Neste sentido, entre muitos outros, o Acórdão do STA de 08.03.2017, processo n.º 1019/14, afirma expressamente que o erro de direito se encontra compreendido naquele conceito.
98. É igualmente relevante a orientação segundo a qual, estando em causa uma liquidação praticada pelos serviços e não resultando a errada aplicação da lei de qualquer informação inexata prestada pelo contribuinte, o erro de direito é imputável à Administração, em consequência do dever que sobre esta recai de atuar em conformidade com a lei. Tal entendimento foi também convocado na decisão arbitral n.º 797/2024-T, relatada pelo aqui signatário, que chamou à colação, designadamente, o Acórdão do STA de 19.11.2014, processo n.º 0886/14.
99. Aquela decisão arbitral sintetizou, aliás, a jurisprudência no sentido de uma interpretação ampla do conceito, considerando relevante apurar se a ilegalidade é ou não reconduzível a comportamento negligente do sujeito passivo.
100. Importa, todavia, antes de aplicar estes critérios diretamente ao caso concreto, apreciar um fundamento específico invocado pela Requerente para sustentar a imputabilidade do erro aos serviços e que não deve ficar sem resposta: o alegado seguimento, no preenchimento das declarações Modelo 3, do entendimento administrativo então vigente e posteriormente revisto pela própria AT.

A) DO FUNDAMENTO ESPECIFICAMENTE INVOCADO PELA REQUERENTE — SEGUIMENTO DE ORIENTAÇÕES GENÉRICAS DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

101. A Requerente sustenta que a tributação resultante das declarações de IRS relativas aos anos de 2020 e 2022 não decorreu de uma qualificação jurídica autonomamente adotada por si, mas do seguimento das orientações administrativas

então vigentes sobre a matéria, as quais vieram posteriormente a ser revistas pela própria AT na sequência do Acórdão Uniformizador de Jurisprudência n.º 7/2025.

- 102.** Esta alegação não é destituída de relevância jurídica.
- 103.** Desde logo, o artigo 43.º, n.º 2, da LGT estabelece expressamente que se considera existir erro imputável aos serviços quando, apesar de a liquidação ser efetuada com base na declaração do contribuinte, este tenha seguido, no respetivo preenchimento, orientações genéricas da Administração Tributária devidamente publicadas.
- 104.** Embora aquela disposição se encontre sistematicamente inserida no regime dos juros indemnizatórios, exprime uma solução legislativa relevante para a compreensão do conceito de erro imputável aos serviços: não pode fazer-se recair sobre o contribuinte a responsabilidade por uma errada qualificação fiscal quando este se tenha limitado a conformar a sua declaração com orientações gerais que a própria Administração estabeleceu e divulgou para aplicação da lei.
- 105.** Esta ideia encontra acolhimento na jurisprudência. É particularmente elucidativo o Acórdão do STA de 13.07.2021, processo n.º 0111/18.6BEPNF, convocado pelo TCA Sul em jurisprudência posterior, no qual se considerou existir erro imputável aos serviços relativamente a uma declaração apresentada pelo contribuinte em conformidade com a qualificação e o enquadramento que lhe haviam sido determinados pelos Serviços de Inspeção. O TCA Sul relaciona expressamente esta jurisprudência com a solução consagrada no artigo 43.º, n.º 2, da LGT para as liquidações baseadas em declarações preenchidas segundo instruções da Administração.
- 106.** Há, além disso, nos presentes autos um elemento objetivo que confere consistência à alegação da Requerente.
- 107.** Com efeito, na própria fundamentação administrativa a AT declarou que, após o AUJ n.º 7/2025 e «em cumprimento do disposto no n.º 4 do artigo 68.º-A da Lei Geral Tributária», procedeu à «revisão do seu entendimento nesta matéria», passando a considerar que os ganhos decorrentes da alienação do direito à herança ou do quinhão hereditário, ainda que a herança fosse constituída por imóveis, não estavam sujeitos ao artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS.

- 108.** Esta afirmação da própria Administração não é irrelevante. O artigo 68.º-A, n.º 4, da LGT impõe precisamente à AT o dever de rever as orientações genéricas quando, designadamente, exista acórdão de uniformização de jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo.
- 109.** Assim, os autos permitem afirmar que existia um entendimento administrativo anterior sobre a matéria e que a própria AT reconheceu tê-lo revisto na sequência da jurisprudência uniformizada.
- 110.** Outra questão, porém, é saber se se encontram demonstrados os pressupostos factuais necessários para concluir que a situação concreta da Requerente se integra diretamente na hipótese prevista no artigo 43.º, n.º 2, da LGT e, designadamente, que as declarações por si apresentadas foram efetivamente preenchidas em cumprimento de uma concreta orientação genérica devidamente publicada.
- 111.** Neste plano, a prova produzida não permite ir tão longe.
- 112.** Com efeito, não foi identificada nos autos, com suficiente precisão, a concreta circular, ofício-circulado, instrução ou instrumento de idêntica natureza que estivesse devidamente publicado e em vigor no momento do preenchimento das declarações de 2020 e 2022 e que determinasse o tratamento fiscal concretamente adotado pela Requerente.
- 113.** Nem ficou documentalmente demonstrado o nexo causal entre uma determinada orientação dessa natureza e o modo como a Requerente preencheu os seus Anexos G.
- 114.** É certo, portanto, que a própria AT reconhece ter revisto um entendimento anterior; não ficou, contudo, suficientemente demonstrada a proposição adicional de que a Requerente preencheu as concretas declarações dos autos em execução ou observância de uma determinada orientação genérica da Administração Tributária devidamente publicada.
- 115.** Esta distinção é importante. A insuficiência probatória agora identificada não permite concluir que inexistisse um entendimento administrativo anterior; apenas impede que o Tribunal faça assentar, exclusivamente neste específico fundamento, a conclusão de que o erro deve considerar-se imputável aos serviços.

- 116.** A jurisprudência mais recente aconselha, de resto, esta prudência. O STA, no Acórdão de 02.10.2024, processo n.º 01917/21.4BELRS, distinguiu claramente as verdadeiras orientações ou informações administrativas das posições adotadas pela AT em concretos procedimentos gratuitos, recusando que estas últimas sejam automaticamente equiparadas àquelas para fazer funcionar o regime excecional do erro imputável aos serviços em matéria de autoliquidação.
- 117.** A não demonstração do fundamento específico invocado pela Requerente não resolve, todavia, a questão da imputabilidade do erro, pois o seguimento de orientações genéricas constitui apenas uma das vias juridicamente possíveis para estabelecer essa imputabilidade.
- 118.** Importa, por conseguinte, determinar se, independentemente dessa alegação, as circunstâncias concretas dos autos permitem qualificar o erro como imputável aos serviços para efeitos da segunda parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT.

B) DA IMPUTABILIDADE ORIGINÁRIA DO ERRO NAS LIQUIDAÇÕES

- 119.** A Requerente apresentou declarações Modelo 3 de IRS e inscreveu determinadas operações no Anexo G, mas foi a Administração Tributária que praticou os atos de liquidação de IRS objeto dos autos.
- 120.** Esta circunstância não significa, naturalmente, que todo e qualquer erro que afete uma liquidação processada a partir de uma declaração seja automaticamente imputável à Administração.
- 121.** Se o sujeito passivo tiver fornecido elementos factualmente inexatos, omitido factos relevantes ou, por qualquer outra forma, induzido os serviços numa errada representação da realidade tributária, o erro resultante pode não ser imputável aos serviços. O conceito de erro do artigo 78.º não prescinde da apreciação da contribuição causal do próprio sujeito passivo para a ilegalidade verificada. A jurisprudência tem, justamente, salientado que o erro relevante corresponde à ilegal definição da relação tributária que não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte.

- 122.** Não é, contudo, essa a situação que resulta dos autos.
- 123.** Não ficou demonstrado que a Requerente tenha fornecido à Administração qualquer elemento factualmente falso, inexato ou incompleto que tenha determinado as liquidações impugnadas.
- 124.** A controvérsia respeita essencialmente à qualificação jurídica de factos conhecidos: saber se os ganhos imputados à Requerente em consequência das alienações realizadas quando a herança permanecia indivisa se encontram abrangidos pela norma de incidência constante do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS. Ou seja, não se discute a realização das vendas, as respetivas datas e valores, a origem sucessória dos bens ou a circunstância de a partilha apenas ter ocorrido posteriormente. Discute-se a subsunção jurídica dessa factualidade à norma de incidência.
- 125.** Se, como adiante se concluirá, as componentes hereditárias das operações não integram aquela previsão legal, a ilegalidade das liquidações decorre de erro sobre os pressupostos de direito.
- 126.** Ora, estando perante liquidações praticadas pelos próprios serviços e não resultando a errada aplicação da lei de elementos factualmente inexatos fornecidos pelo contribuinte, é aplicável a orientação jurisprudencial segundo a qual o erro de direito é imputável à Administração, por força do dever que sobre esta impende de proceder à liquidação em conformidade com a lei.
- 127.** A mera circunstância de a Requerente ter inscrito as operações no Anexo G não transfere para esta a responsabilidade pela correta interpretação e aplicação da norma legal de incidência, nem dispensa a Administração do dever de proceder à correta qualificação jurídica dos factos declarados.
- 128.** Nessa medida, não estando demonstrada qualquer inexatidão factual causalmente determinante das liquidações, entende o Tribunal que a incorreta aplicação da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRS às componentes hereditárias constitui, desde logo, erro de direito imputável aos serviços para efeitos do artigo 78.º, n.º 1, da LGT.

C) DA IMPUTABILIDADE DECORRENTE DA POSTERIOR TOMADA DE POSIÇÃO DA AT

- 129.** Ainda que se entendesse diversamente quanto à imputabilidade originária do erro, designadamente por se atribuir relevância decisiva ao facto de a Requerente ter ela própria inscrito as operações no Anexo G, sempre se alcançaria, no caso concreto, a mesma conclusão por uma segunda via.
- 130.** A jurisprudência admite situações em que um erro que não fosse inicialmente imputável à Administração passa a sê-lo quando o contribuinte provoca a reapreciação administrativa do ato, coloca à disposição dos serviços os elementos necessários para a sua correção e a Administração, conhecendo da questão, decide manter uma definição ilegal da relação tributária.
- 131.** É particularmente expressivo o Acórdão do STA de 12.06.2017, processo n.º 0926/17, relativo a retenções na fonte e pagamentos por conta. Embora nesses casos o erro não seja, em princípio, inicialmente imputável aos serviços, o Supremo considerou que ele passa a sê-lo a partir do momento em que, pela primeira vez, a Administração toma posição desfavorável ao contribuinte e indefere a respetiva pretensão.
- 132.** Foi esta mesma linha jurisprudencial que a maioria acolheu na decisão arbitral n.º 797/2024-T, considerando que, com a apresentação do pedido de revisão, a AT passou a conhecer da alegada ilegalidade e, ao decidir manter os atos, o erro passou a ser-lhe imputável.
- 133.** Não se extrai desta jurisprudência qualquer regra automática segundo a qual a mera apresentação de um requerimento administrativo converte sempre em erro dos serviços um erro anteriormente imputável ao contribuinte.
- 134.** O Acórdão do STA de 02.10.2024, processo n.º 01917/21.4BELRS, anteriormente referido, demonstra precisamente a necessidade de apreciar concretamente os pressupostos da imputabilidade, sobretudo quando se esteja perante verdadeiras autoliquidações.

135. O caso dos presentes autos apresenta, todavia, características distintas e particularmente relevantes.
136. Em 05.06.2025, a Requerente colocou perante a Administração a questão concreta da legalidade das liquidações e invocou a jurisprudência uniformizada entretanto proferida.
137. A partir desse momento, a AT passou a dispor de todos os elementos factuais e jurídicos necessários à reapreciação dos atos.
138. Quanto ao ano de 2022, pronunciou-se expressamente sobre o mérito e concluiu que a tributação era juridicamente correta.
139. Quanto ao ano de 2020, depois de a Requerente ter invocado expressamente, em sede de audiência prévia, a revisão prevista no artigo 78.º da LGT, a Administração não se limitou a manter a rejeição formal por intempestividade: afirmou igualmente que uma eventual convalidação em revisão oficiosa seria um ato inútil, porque a pretensão sempre teria de ser indeferida pelas mesmas razões substantivas. A posição encontra-se assumida na própria decisão administrativa e reproduzida pela Requerida nos presentes autos.
140. A Administração fez, portanto, sua, de forma expressa, a interpretação jurídica que sustenta as liquidações: a de que a alienação conjunta de bens concretos de uma herança indivisa se encontra abrangida pelo artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS.
141. Pelo menos a partir desta tomada de posição, a subsistência dos atos deixou de poder ser reconduzida exclusivamente ao modo como a contribuinte preencheria as suas declarações, passando a decorrer de uma opção interpretativa própria, consciente e expressamente assumida pelos serviços.
142. Assim, mesmo que se recusasse a imputabilidade originária do erro, sempre seria aplicável, **mutatis mutandis**, a orientação do STA segundo a qual o erro passa a ser imputável à Administração quando esta, chamada a reapreciar o ato e dispondo dos elementos necessários para restabelecer a legalidade, toma posição desfavorável ao contribuinte e mantém a situação ilegal.

D) CONCLUSÃO

- 143.** Em face do exposto, a conclusão quanto ao preenchimento do requisito previsto na segunda parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT não depende da demonstração do fundamento específico invocado pela Requerente relativo ao seguimento de orientações genéricas da Administração.
- 144.** Tal fundamento é juridicamente idóneo para sustentar a imputabilidade do erro e encontra expressão legislativa no artigo 43.º, n.º 2, da LGT, mas os autos não permitem concluir, com a segurança necessária, que as concretas declarações da Requerente foram preenchidas em execução de determinada orientação genérica devidamente publicada.
- 145.** Essa insuficiência probatória não obsta, porém, à conclusão de que o erro é imputável aos serviços por fundamentos autónomos: por um lado, porque se trata de erro de direito cometido em liquidações praticadas pela própria Administração sobre factos que não se demonstrou terem sido inexatamente declarados; por outro, e subsidiariamente, porque, chamada a reapreciar esses atos dentro do prazo legal, a AT assumiu expressamente como sua e manteve a interpretação jurídica que determinou a respetiva ilegalidade.
- 146.** Encontra-se, por conseguinte, preenchido o pressuposto do «erro imputável aos serviços» previsto na segunda parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT.
- 147.** Tendo as liquidações sido emitidas em agosto de 2023 e tendo a Requerente apresentado o requerimento em 05.06.2025, não se encontrava então esgotado o prazo de quatro anos previsto naquele preceito.
- 148.** O pedido de revisão relativo à liquidação de IRS de 2020 era, consequentemente, tempestivo.

§ 3.º - DA NATUREZA JURÍDICA DA COMUNHÃO HEREDITÁRIA E DA ALIENAÇÃO DE BENS CONCRETOS DE HERANÇA

149. Ultrapassadas as questões procedimentais, importa apreciar a incidência tributária.
150. A solução da questão exige começar pela natureza jurídica da posição do herdeiro enquanto a herança permanece indivisa.
151. Enquanto não houver partilha, o herdeiro não é individualmente titular de uma quota do direito de propriedade sobre cada um dos bens integrantes da herança.
152. É titular de uma participação ideal na própria universalidade hereditária.
153. A comunhão hereditária distingue-se, nessa medida, da compropriedade.
154. Os direitos dos co-herdeiros incidem sobre o património hereditário globalmente considerado e não sobre frações ideais de cada um dos seus elementos.
155. Esta construção foi acolhida na decisão arbitral n.º 444/2024-T, segundo a qual, enquanto a herança permanecer indivisa, cada herdeiro é titular de uma quota na massa hereditária e não de um direito individual sobre cada um dos bens que a integram.
156. A decisão arbitral n.º 1274/2024-T partiu igualmente desta mesma premissa, embora tenha posteriormente retirado dela consequências distintas quanto à venda conjunta de um bem determinado.
157. Também o STA considera pacífico que, enquanto a herança se mantiver indivisa, cada herdeiro é titular de uma quota na massa hereditária e não de um direito individual sobre os bens concretos que a compõem.
158. E é particularmente significativo que a própria AT assuma esta construção na fundamentação dos atos administrativos aqui sindicados, reconhecendo que, antes da partilha, cada herdeiro não tem direito real sobre os bens concretos da herança «nem sequer sobre uma quota parte de cada um».
159. É a partir desta premissa comum que deve ser resolvida a divergência.
160. A Requerida atribui especial importância ao artigo 2091.º do Código Civil.
161. Nos termos deste preceito, fora dos casos em que a lei confere poderes ao cabeça de casal, os direitos relativos à herança são exercidos conjuntamente por todos os herdeiros ou contra todos eles.
162. Daqui decorre que todos os herdeiros, atuando conjuntamente, podem alienar validamente determinado bem que integre a herança.

163. Esta conclusão não é controvertida.
164. A questão está em saber que consequência se pode retirar dessa atuação conjunta para a natureza do direito pertencente individualmente a cada herdeiro.
165. E é neste ponto que a tese da Requerida não convence.
166. O artigo 2091.º disciplina o modo de exercício dos direitos pertencentes à comunhão hereditária.
167. Não transforma essa comunhão numa situação de compropriedade sobre cada um dos bens.
168. O facto de ser necessário o concurso de todos os herdeiros para praticar determinado ato de disposição demonstra precisamente que não existe, na esfera individual de cada um, um poder autónomo correspondente a uma quota real do bem.
169. Há, por conseguinte, que distinguir: i) o poder conjunto de disposição do património hereditário; da ii) titularidade individual de direitos reais sobre os bens integrantes desse património.
170. A primeira realidade existe.
171. A segunda, antes da partilha, não existe.
172. O artigo 2091.º resolve a questão da legitimidade coletiva para dispor do bem; não converte a quota hereditária de cada herdeiro numa quota de compropriedade sobre o imóvel alienado.
173. Também não é decisiva, para a questão fiscal, a circunstância de o terceiro adquirir, através do negócio celebrado por todos os herdeiros, o próprio direito de propriedade sobre o imóvel.
174. Tal efeito caracteriza o resultado jurídico do negócio relativamente à massa hereditária e ao adquirente.
175. Mas a norma de incidência do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS não está construída exclusivamente a partir da posição do comprador.
176. A norma tributa o ganho obtido pelo sujeito passivo em consequência da alienação onerosa de um direito real sobre imóvel.
177. Por isso, não basta perguntar: que direito recebeu o adquirente?

178. É igualmente necessário perguntar: qual era o direito de que cada sujeito passivo era individualmente titular antes do negócio e que, por efeito dele, alienou?
179. Se, antes da partilha, cada herdeiro não era proprietário de uma quota do imóvel (conclusão que nem a própria AT contesta) não se pode concluir, apenas porque todos atuaram conjuntamente e o terceiro adquiriu a propriedade, que cada um dos herdeiros alienou individualmente uma quota real que anteriormente não possuía.
180. A atuação conjunta dos titulares da comunhão explica a transmissão do bem. Não converte retroativamente a natureza do direito que individualmente pertencia a cada participante nessa comunhão.
181. A conclusão anterior não é afastada pelo artigo 2119.º do Código Civil, segundo o qual, feita a partilha, cada herdeiro é considerado, desde a abertura da herança, sucessor único dos bens que lhe foram atribuídos.
182. A eficácia retroativa da partilha não significa que, durante todo o período de indivisão, o herdeiro tivesse sido já proprietário exclusivo dos concretos bens que posteriormente lhe viessem a ser adjudicados.
183. A função da partilha é precisamente converter o direito ideal sobre a universalidade hereditária em direitos individualizados sobre bens determinados.
184. A retroatividade prevista no artigo 2119.º reporta-se aos efeitos sucessórios da adjudicação e não elimina a natureza própria da comunhão existente antes da partilha.
185. De outro modo, ter-se-ia de concluir, contraditoriamente, que durante a indivisão cada herdeiro já era proprietário dos bens que apenas uma futura partilha (cujo resultado ainda não estava determinado) viria eventualmente a adjudicar-lhe.
186. A retroatividade da partilha não converte, portanto, **ex ante**, a quota hereditária num direito real sobre cada bem da herança.
187. Os artigos 2124.º e seguintes do Código Civil regulam especificamente a alienação da herança ou de quinhão hereditário.
188. Nesse negócio, o objeto transmitido é a própria posição sucessória global ou uma participação nessa posição.
189. É correto, portanto, afirmar que a cessão de quinhão hereditário e a alienação conjunta de um determinado imóvel da herança são negócios juridicamente distintos.

190. Na primeira hipótese, o adquirente passa a ocupar a posição do herdeiro relativamente à universalidade.
191. Na segunda, adquire um bem específico e não uma posição sucessória.
192. Esta diferença deve ser reconhecida.
193. Mas dela não decorre necessariamente a consequência fiscal pretendida pela AT.
194. A distinção entre os negócios demonstra que o objeto adquirido pelo terceiro é diferente.
195. Não demonstra que, no segundo negócio, a posição jurídica individual que cada herdeiro detinha antes da venda se transformasse numa quota real do imóvel.
196. Assim, reconhecer que não houve formalmente cessão de quinhão não equivale a concluir que cada co-herdeiro alienou, individualmente, um direito real imobiliário.
197. É precisamente este segundo passo que exige demonstração e que a natureza da comunhão hereditária não permite realizar.
198. O artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS utiliza um conceito jurídico cuja matriz pertence ao Direito Civil: «direitos reais sobre bens imóveis».
199. Por força das regras gerais de interpretação das normas tributárias, os conceitos próprios de outros ramos do Direito utilizados pela lei fiscal devem, salvo solução especial, conservar o significado que possuem nesses ramos.
200. Assim, não parece possível considerar, apenas para efeitos tributários, que a Requerente era titular de metade do direito de propriedade sobre o apartamento ou de metade do artigo ... quando o Direito Civil não lhe reconhecia qualquer quota real sobre esses bens antes da partilha.
201. Tal solução criaria uma figura peculiar: o contribuinte não seria comproprietário para efeitos civis, mas passaria a sê-lo para determinar a incidência de IRS.
202. Não existe na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRS indicação legislativa suficiente para justificar essa autonomização.
203. O Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, por Acórdão de 29.04.2025, processo n.º 33/24.1BALSB, posteriormente publicado como Acórdão Uniformizador n.º 7/2025, uniformizou jurisprudência no sentido de que a alienação de

quinhão hereditário não configura «alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis» para efeitos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS.

204. A razão material desta solução reside precisamente na natureza do direito hereditário: antes da partilha, o herdeiro é titular de um direito ideal sobre a universalidade e não de direitos reais individualizados sobre os imóveis.
205. Todavia, a situação dos presentes autos não corresponde formalmente à cessão de um quinhão hereditário.
206. Foram alienados bens determinados.
207. Cumpre, portanto, determinar se a **ratio decidendi** daquele acórdão se projeta também sobre essa hipótese.

§ 4.º — DA EVOLUÇÃO JURISPRUDENCIAL E, EM PARTICULAR, DA DECISÃO ARBITRAL N.º 1274/2024-T

208. A questão de saber se a *ratio decidendi* do Acórdão Uniformizador de Jurisprudência n.º 7/2025 se projeta igualmente sobre a alienação, por todos os co-herdeiros e antes da partilha, de um bem concreto e determinado integrante de uma herança indivisa veio a originar orientações jurisprudenciais divergentes.
209. Importa, neste contexto, fazer uma referência particular à decisão arbitral proferida no processo n.º 1274/2024-T, de 01.04.2025, na qual o aqui signatário interveio como relator e em que foi acolhida uma solução substancialmente distinta daquela que, pelas razões que adiante se desenvolverão, se entende dever adotar nos presentes autos.
210. Nessa decisão partiu-se, porém, da mesma premissa civilística anteriormente exposta: enquanto a herança permanece indivisa, cada herdeiro é titular de um direito abstrato a uma fração ideal da universalidade hereditária, sem qualquer direito real individualizado sobre os bens concretos que a integram; e apenas com a partilha são atribuídos aos herdeiros direitos plenos sobre bens certos e determinados.
211. Entendeu-se, todavia, que deveria distinguir-se entre a alienação do quinhão hereditário, mediante a qual é transmitida a posição jurídica global do herdeiro na universalidade hereditária, e a alienação, conjuntamente por todos os herdeiros, de um imóvel concreto e determinado integrante da herança.

- 212.** Na decisão n.º 1274/2024-T atribuiu-se particular relevo, nesta segunda hipótese, ao objeto concreto do negócio celebrado: estando em causa uma escritura pública de compra e venda que identificava especificamente determinado imóvel e sendo o efeito do negócio a transmissão para o adquirente do correspondente direito de propriedade, considerou-se que a operação se encontrava abrangida pela alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRS.
- 213.** Este entendimento não ficou isolado. Foi acolhido em diversas decisões arbitrais posteriores, embora com fundamentações nem sempre inteiramente coincidentes. Assim sucedeu, designadamente, nas decisões proferidas nos processos n.ºs 1317/2024-T, 1323/2024-T e 476/2025-T, que, embora reconhecendo que antes da partilha o herdeiro não é titular de direitos reais sobre bens específicos da herança, concluíram pela sujeição a IRS quando todos os herdeiros procedem à alienação de um imóvel determinado.
- 214.** Importa, contudo, ter presente uma circunstância cronológica e jurisprudencial relevante: a decisão arbitral n.º 1274/2024-T foi proferida em 1 de abril de 2025, ou seja, anteriormente ao Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 29 de abril de 2025, processo n.º 33/24.1BALSB, posteriormente publicado como Acórdão Uniformizador n.º 7/2025.
- 215.** A decisão n.º 1274/2024-T não pôde, portanto, ponderar a jurisprudência uniformizada que veio a ser fixada pelo Supremo Tribunal Administrativo algumas semanas depois da sua prolação.
- 216.** É certo que o dispositivo do AUJ n.º 7/2025 se reporta expressamente à alienação de quinhão hereditário, estabelecendo que esta não configura «alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis», para efeitos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS.
- 217.** O alcance interpretativo daquele acórdão não se esgota, porém, na formulação literal do respetivo dispositivo. A solução uniformizada encontra fundamento na caracterização da posição jurídica do herdeiro antes da partilha como titular de uma participação ideal na universalidade hereditária e não como titular de direitos reais individualizados sobre cada um dos bens que a compõem.
- 218.** Foi justamente sobre as consequências a retirar desta premissa para a alienação de um bem determinado da herança que a jurisprudência posterior veio a dividir-se.

- 219.** Em sentido diverso do adotado na decisão n.º 1274/2024-T, a decisão arbitral proferida no processo n.º 1318/2024-T, de 18.08.2025, já posteriormente ao AUJ n.º 7/2025, considerou que a circunstância de todos os herdeiros alienarem um imóvel determinado não elimina a premissa civilística subjacente à jurisprudência uniformizada.
- 220.** Segundo essa orientação, a forma atribuída ao negócio e a circunstância de o adquirente receber, por efeito dele, o direito de propriedade sobre o imóvel não são suficientes para atribuir a cada um dos herdeiros, na sua esfera jurídica individual, um direito real que não possuía antes da partilha.
- 221.** A decisão n.º 1318/2024-T concluiu, por isso, que a razão de decidir do Acórdão Uniformizador era aplicável à situação aí apreciada, apesar de estar em causa a alienação de um imóvel perfeitamente individualizado integrante de uma herança ainda indivisa.
- 222.** A Autoridade Tributária interpôs recurso para uniformização de jurisprudência daquela decisão, invocando precisamente a decisão n.º 1274/2024-T como decisão-fundamento, por considerar que ambas versavam sobre situações de facto substancialmente idênticas e haviam resolvido em sentidos opostos a mesma questão fundamental de direito.
- 223.** A oposição entre as duas orientações foi, pois, colocada diretamente perante o Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.
- 224.** Por Acórdão de 17.12.2025, processo n.º 136/25.5BALSb, o Supremo Tribunal Administrativo não conheceu do mérito do recurso, por considerar não verificado um dos pressupostos legalmente exigidos para o respetivo prosseguimento: que a orientação da decisão arbitral recorrida não estivesse de acordo com a jurisprudência mais recente consolidada daquele Supremo Tribunal.
- 225.** Mais concretamente, o STA afirmou que a orientação acolhida na decisão arbitral n.º 1318/2024-T era «plenamente conforme» com a jurisprudência consolidada constante do Acórdão do Pleno de 29.04.2025 e que, por essa razão, o recurso não deveria prosseguir para conhecimento do mérito.
- 226.** O significado deste Acórdão de 17.12.2025 deve, naturalmente, ser delimitado com rigor.

227. Não se trata de um novo acórdão uniformizador especificamente destinado a decidir, em termos gerais e abstratos, se a alienação conjunta de um bem determinado de uma herança indivisa se encontra ou não abrangida pelo artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS.
228. Nem a decisão de não conhecimento do recurso equivale, formalmente, a um julgamento autónomo de mérito da concreta questão objeto dos presentes autos.
229. Mas o referido acórdão também não pode ser considerado juridicamente neutro para a controvérsia aqui em apreciação.
230. Com efeito, o Supremo tinha perante si, como decisão recorrida, a decisão arbitral n.º 1318/2024-T, que fizera projetar a *ratio decidendi* do AUJ sobre a alienação de um imóvel determinado de herança indivisa, e, como decisão-fundamento, precisamente a decisão n.º 1274/2024-T, que, partindo de factualidade substancialmente idêntica, adotara a solução oposta. A própria AT apresentou expressamente o recurso nesses termos.
231. E, perante esse concreto confronto, o STA **considerou que a orientação da decisão n.º 1318/2024-T se mostrava plenamente conforme com a sua jurisprudência consolidada.**
232. **Este desenvolvimento jurisprudencial posterior à decisão n.º 1274/2024-T constitui, por isso, elemento particularmente relevante para uma nova ponderação da questão.**
233. A evolução jurisprudencial subsequente não foi, todavia, unívoca.
234. O Tribunal Central Administrativo Sul veio a acolher a orientação favorável à tributação, distinguindo a alienação de quinhão hereditário da alienação de bens imóveis determinados integrantes da herança indivisa.
235. Assim, no Acórdão de 26.02.2026, processo n.º 1269/20.0BELRS.CS1, o TCA Sul considerou que a alienação conjunta de bens imóveis concretos integrantes da herança constitui uma situação distinta da transmissão do quinhão hereditário e é suscetível de subsunção à alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRS.
236. Também no Acórdão de 30.04.2026, processo n.º 1451/09.0BEALM, embora numa configuração factual própria (venda judicial de prédio integrado em herança aceite

a benefício de inventário), o TCA Sul reafirmou a proposição segundo a qual, ao contrário da alienação do quinhão hereditário, a alienação onerosa de prédio integrante de uma herança constitui alienação onerosa de direito real para efeitos da referida norma de incidência.

237. Trata-se de jurisprudência superior relevante e que não pode ser desconsiderada, demonstrando que a questão continua a suscitar soluções interpretativas divergentes.
238. Pode, assim, identificar-se uma corrente que atribui prevalência ao objeto imediato do negócio e ao direito adquirido pelo terceiro, entendendo que, se todos os herdeiros alienam conjuntamente determinado imóvel e o adquirente recebe o correspondente direito de propriedade, ocorre uma transmissão onerosa de direito real subsumível ao artigo 10.º do CIRS.
239. Em sentido diverso, outra orientação faz assentar a incidência na natureza do direito existente, antes da transmissão, na esfera jurídica individual do sujeito passivo, considerando decisivo que, enquanto a herança permanecer indivisa, nenhum dos herdeiros seja titular de uma quota real sobre cada um dos bens que a integram.

A) - DA EVOLUÇÃO DO ENTENDIMENTO ACOLHIDO NA DECISÃO N.º 1274/2024-T

240. É neste quadro jurisprudencial que importa explicitar a evolução relativamente ao entendimento anteriormente acolhido na decisão arbitral n.º 1274/2024-T.
241. A solução que se entende dever acolher nos presentes autos representa, efetivamente, uma evolução relativamente àquela decisão, mas não uma alteração arbitrária ou desprovida de justificação objetiva.
242. Desde logo, como anteriormente referido, a decisão n.º 1274/2024-T **foi proferida antes do AUJ n.º 7/2025** e não pôde, por isso, ponderar a jurisprudência uniformizada posteriormente fixada pelo Supremo Tribunal Administrativo.
243. Acresce que aquela decisão já assentava numa premissa civilística que permanece integralmente válida e que é igualmente acolhida nos presentes autos: enquanto a herança permanece indivisa, o herdeiro não é titular de uma quota do direito

- real de propriedade sobre cada bem concreto, mas de uma participação ideal na universalidade hereditária.
- 244.** Existe, nesta medida, uma relevante continuidade conceptual entre o entendimento então perfilhado e aquele que agora se considera adequado. O que se repondera não é a caracterização jurídica da comunhão hereditária, mas as consequências que dessa caracterização devem ser retiradas para efeitos da norma de incidência prevista no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS.
- 245.** Na decisão n.º 1274/2024-T foi atribuído maior relevo ao objeto concreto do negócio e ao respetivo efeito na esfera jurídica do adquirente: estando em causa a venda de um imóvel determinado e recebendo o terceiro o direito de propriedade sobre esse bem, considerou-se existir alienação de direito real imobiliário para efeitos fiscais.
- 246.** A jurisprudência entretanto formada e uma renovada ponderação dos termos da própria norma de incidência conduzem, porém, a conferir maior relevo a uma questão diferente: qual o direito real que existia, antes do negócio, na esfera jurídica individual de cada sujeito passivo e que por este foi alienado?
- 247.** A circunstância de todos os herdeiros disporem conjuntamente de um bem da herança e de, por efeito dessa atuação conjunta, o adquirente passar a ser titular do direito de propriedade explica a validade e o resultado do negócio relativamente à massa hereditária e ao terceiro adquirente. Não demonstra, contudo, só por si, que cada um dos herdeiros fosse, imediatamente antes da alienação, titular individual de uma quota daquele direito real.
- 248.** É precisamente neste ponto que a premissa civilística já acolhida na decisão n.º 1274/2024-T assume, à luz do posterior AUJ e da jurisprudência que lhe sucedeu, um peso interpretativo distinto.
- 249.** A evolução do entendimento anteriormente perfilhado encontra, assim, fundamento em elementos objetivos e juridicamente relevantes: em primeiro lugar, na superveniência do AUJ n.º 7/2025; em segundo lugar, na interpretação posteriormente acolhida na decisão arbitral n.º 1318/2024-T; e, de modo especialmente significativo, no Acórdão do STA de 17.12.2025, que, tendo perante si como decisão-fundamento

precisamente a n.º 1274/2024-T, **considerou a orientação contrária da decisão recorrida plenamente conforme com a jurisprudência consolidada do Supremo.**

250. A circunstância de subsistir jurisprudência em sentido diverso, designadamente no Tribunal Central Administrativo Sul, **recomenda prudência na afirmação da solução, mas não elimina o dever deste Tribunal de proceder à sua própria apreciação da questão jurídica submetida a julgamento.**
251. A coerência e estabilidade jurisprudenciais não impõem ao julgador a perpetuação de uma interpretação anteriormente adotada perante a superveniência de jurisprudência relevante ou perante uma ulterior e fundamentada reponderação dos elementos interpretativos da norma.
252. Exigem, isso sim, que a evolução seja assumida de forma transparente e fundamentada em razões jurídicas objetivas e suscetíveis de controlo.
253. É nesses termos que deve ser entendida a evolução relativamente à solução acolhida na decisão arbitral n.º 1274/2024-T, cabendo agora determinar, à luz do enquadramento civilístico anteriormente desenvolvido e da evolução jurisprudencial acabada de expor, qual das orientações deve ser acolhida nos presentes autos.

§ 5.º - DA INTERPRETAÇÃO ACOLHIDA POR ESTE TRIBUNAL ARBITRAL SINGULAR

254. À luz do enquadramento civilístico anteriormente exposto, da evolução jurisprudencial acabada de analisar e das razões que justificam a reponderação do entendimento adotado na decisão arbitral n.º 1274/2024-T, entende este Tribunal que deve prevalecer a interpretação segundo a qual a componente do ganho imputável à participação hereditária da Requerente, enquanto a herança permanecia indivisa, não integra a previsão da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRS.
255. Esta conclusão assenta, fundamentalmente, em cinco ordens de razões: **i)** na natureza jurídica da comunhão hereditária; **ii)** na delimitação literal da norma de incidência; **iii)** na distinção entre o poder de disposição sobre os bens da herança e a titularidade individual dos direitos reais que sobre eles incidem; **iv)** na **ratio decidendi**

do AUJ n.º 7/2025; e v) nos princípios da legalidade, da tipicidade e da segurança jurídica em matéria tributária.

A) DA NATUREZA DO DIREITO PERTENCENTE AO HERDEIRO ANTES DA PARTILHA

- 256.** Em primeiro lugar, importa partir da natureza do direito que efetivamente integra a esfera jurídica do herdeiro antes da partilha.
- 257.** Como anteriormente se demonstrou, a herança indivisa constitui uma universalidade jurídica relativamente à qual cada co-herdeiro é titular de uma participação ideal, não sendo cada um deles comproprietário, na proporção do respetivo quinhão, de cada um dos bens concretos que integram o acervo hereditário.
- 258.** Enquanto não ocorrer a partilha, o direito do herdeiro incide, pois, sobre a universalidade hereditária e não, individualmente, sobre cada imóvel que dela faça parte.
- 259.** Daqui resulta uma consequência que este Tribunal considera determinante para a aplicação do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS: antes da alienação dos imóveis em causa nos autos, a Requerente não era individualmente titular de uma quota do direito real de propriedade sobre a componente desses imóveis integrada na herança.
- 260.** Era titular de uma participação ideal na herança indivisa.
- 261.** Não se trata de uma distinção meramente terminológica ou conceptual. É precisamente ela que determina qual o direito existente na esfera jurídica do sujeito passivo no momento imediatamente anterior ao negócio cuja tributação se discute.

B) DA DELIMITAÇÃO DA NORMA DE INCIDÊNCIA CONSTANTE DO ARTIGO 10.º, N.º 1, ALÍNEA A), DO CIRS

- 262.** Em segundo lugar, importa atender aos próprios termos da norma de incidência.
- 263.** A alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRS considera mais-valias os ganhos resultantes da «alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis».

- 264.** A norma não se refere genericamente à obtenção de uma vantagem económica relacionada com bens imóveis, nem à alienação onerosa de quaisquer posições jurídicas economicamente conexas com imóveis.
- 265.** O legislador escolheu uma categoria jurídica determinada: direitos reais sobre bens imóveis.
- 266.** Estando em causa uma norma de incidência tributária, a respetiva aplicação exige que o direito oneroso e individualmente alienado pelo sujeito passivo possa ser reconduzido à categoria expressamente escolhida pelo legislador.
- 267.** Ora, se a Requerente, enquanto co-herdeira, não era titular, antes da partilha, de um direito real individualizado sobre a componente hereditária dos imóveis alienados, não pode afirmar-se, sem ultrapassar os limites semânticos da norma, que alienou, nessa medida, um direito real imobiliário que integrava a sua esfera jurídica individual.
- 268.** O facto de os bens integrantes da universalidade hereditária serem imóveis não converte o direito do herdeiro sobre a herança numa pluralidade de direitos reais imobiliários correspondentes a uma fração ideal de cada um desses bens.
- 269.** Foi justamente esta ideia que o AUJ n.º 7/2025 tornou decisiva relativamente à alienação do quinhão hereditário: a circunstância de a herança ser composta por imóveis não transforma a quota ideal na universalidade num direito real sobre esses imóveis.
- 270.** A questão colocada nos presentes autos consiste em saber se essa conclusão deve deixar de valer pelo simples facto de todos os herdeiros terem intervindo conjuntamente na alienação de determinados bens integrantes da herança.
- 271.** Pelas razões que se seguem, entende o Tribunal que não.

**C) DA DISTINÇÃO ENTRE O PODER CONJUNTO DE DISPOSIÇÃO E A TITULARIDADE
INDIVIDUAL DO DIREITO ALIENADO**

- 272.** O argumento mais relevante em favor da tributação reside, precisamente, na circunstância de todos os herdeiros terem intervindo no negócio e de, mediante essa

- atuação conjunta, ter sido transmitido ao adquirente o direito de propriedade sobre bens imóveis concretamente determinados.
- 273.** Este argumento é juridicamente ponderoso, mas não se afigura decisivo para efeitos da concreta norma de incidência em análise.
- 274.** Com efeito, importa distinguir duas questões que, embora relacionadas, não são coincidentes: quem pode validamente dispor de determinado bem integrante da herança e qual o direito que individualmente pertence a cada um dos herdeiros antes dessa disposição.
- 275.** O artigo 2091.º do Código Civil exige, ressalvadas as exceções legais, a atuação conjunta de todos os herdeiros para o exercício dos direitos relativos à herança.
- 276.** Daí resulta que todos os herdeiros, atuando conjuntamente, podem validamente alienar um bem determinado do património hereditário e transmitir ao adquirente o correspondente direito de propriedade.
- 277.** Mas dessa legitimidade conjunta de disposição não decorre necessariamente que cada um deles fosse, antes do negócio, titular individual de uma quota do direito real de propriedade sobre o bem alienado.
- 278.** O poder de disposição pertence aos herdeiros enquanto titulares, em comunhão, da universalidade hereditária; não pressupõe a decomposição dessa universalidade numa pluralidade de direitos reais individuais sobre cada um dos seus elementos.
- 279.** É precisamente por isso que a atuação conjunta de todos os herdeiros permite produzir um efeito que nenhum deles poderia produzir isoladamente relativamente ao bem concreto.
- 280.** A posição jurídica do adquirente após o negócio e a posição jurídica individual dos alienantes antes dele não têm, portanto, de ser simétricas.
- 281.** O adquirente recebe um direito real de propriedade pleno sobre o imóvel porque todos os titulares da universalidade hereditária atuaram conjuntamente no exercício do poder de disposição sobre um bem pertencente à herança.

282. Mas daí não se segue que cada herdeiro tenha transmitido uma quota real sobre o imóvel de que fosse anteriormente titular.
283. Esta distinção permite, aliás, explicar sem contradição que o negócio seja civilisticamente uma verdadeira compra e venda de imóvel e produza a transmissão do direito de propriedade para o adquirente, sem que daí resulte necessariamente que, para efeitos da norma de incidência subjetivamente aplicada a cada herdeiro, este tenha alienado um direito real imobiliário que anteriormente integrasse a sua esfera jurídica individual.
284. É neste ponto que este Tribunal se afasta da consequência que havia sido extraída na decisão arbitral n.º 1274/2024-T: o efeito real produzido pelo negócio na esfera do adquirente não é, por si só, suficiente para determinar a natureza do direito individualmente alienado por cada co-herdeiro para efeitos do artigo 10.º do CIRS.

D) DA PROJEÇÃO DA RATIO DECIDENDI DO AUJ N.º 7/2025

285. Esta interpretação é aquela que, no entendimento do Tribunal, melhor preserva a coerência com a razão de decidir do AUJ n.º 7/2025.
286. Como anteriormente referido, o dispositivo daquele acórdão uniformizador respeita especificamente à alienação do quinhão hereditário.
287. Não seria, por isso, rigoroso afirmar que o AUJ decidiu diretamente a questão distinta da alienação conjunta, por todos os herdeiros, de um bem determinado da herança.
288. Mas a fundamentação determinante da solução uniformizada não assenta na forma do negócio através do qual o direito do herdeiro é transmitido. **Assenta na natureza jurídica do direito de que o herdeiro é titular antes da partilha.**
289. É essa premissa que apresenta vocação para se projetar sobre a situação agora apreciada.

290. Se antes da partilha o herdeiro não é titular de qualquer direito real individual sobre os imóveis que integram a herança, essa natureza jurídica não se altera em função de o negócio celebrado ter por objeto o quinhão hereditário ou de todos os herdeiros decidirem conjuntamente retirar da universalidade um determinado imóvel e transmiti-lo a terceiro.
291. O segundo negócio é indiscutivelmente diferente do primeiro quanto ao seu objeto imediato e aos seus efeitos.
292. Mas essa diferença não transforma retroativamente a posição jurídica individual de cada herdeiro antes da transmissão.
293. A questão decisiva para efeitos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS não é apenas saber o que adquiriu o terceiro, mas também, e fundamentalmente, saber que direito pertencente ao sujeito passivo foi por este alienado.
294. E, relativamente à componente hereditária, esse direito não era, antes da alienação, uma quota individual do direito real de propriedade sobre o imóvel.
295. Esta leitura é ainda reforçada pelo Acórdão do STA de 17.12.2025, anteriormente analisado, no qual, perante o recurso interposto da decisão arbitral n.º 1318/2024-T e tendo como decisão-fundamento precisamente a n.º 1274/2024-T, **o Supremo considerou a orientação da decisão recorrida plenamente conforme com a jurisprudência consolidada decorrente do AUJ.**
296. Como já se salientou, não se atribui a esse acórdão um alcance uniformizador que formalmente não possui. Mas a apreciação nele efetuada constitui um elemento jurisprudencial especialmente qualificado quanto ao alcance da jurisprudência consolidada do próprio Supremo.

E) DOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E DA TIPICIDADE TRIBUTÁRIAS

297. Acresce que, nos termos do artigo 11.º, n.º 2, da LGT, sempre que as normas fiscais empreguem termos próprios de outros ramos do Direito, devem os mesmos ser

interpretados no sentido que aí possuem, salvo se outro decorrer diretamente da lei. A expressão “direitos reais sobre bens imóveis”, utilizada pela alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRS, remete para uma categoria jurídico-civil, não resultando daquele preceito fiscal qualquer autonomização do respetivo conceito. Ora, como anteriormente demonstrado, o regime civilístico da comunhão hereditária não reconhece ao co-herdeiro, antes da partilha, uma quota do direito real de propriedade sobre cada imóvel integrante da herança.

- 298.** A solução adotada encontra ainda fundamento nos princípios da legalidade e da tipicidade tributárias.
- 299.** A incidência do imposto tem necessariamente de resultar da lei, não podendo ser alargada, através de uma interpretação extensiva incompatível com os limites semânticos da norma, a situações que o legislador não compreendeu no tipo tributário.
- 300.** O artigo 103.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa estabelece que os impostos são criados por lei, que determina, designadamente, a incidência, e o artigo 8.º da LGT submete igualmente ao princípio da legalidade tributária a incidência dos impostos.
- 301.** Isto não significa, naturalmente, que as normas de incidência estejam subtraídas às regras gerais de interpretação jurídica ou que devam ser objeto de uma interpretação necessariamente restritiva.
- 302.** É certo, por outro lado, que o n.º 3 do mesmo artigo 11.º determina que, persistindo dúvida sobre o sentido das normas de incidência, se deverá atender à substância económica dos factos tributários.
- 303.** Esta regra não conduz, porém, a solução diversa.
- 304.** A consideração da substância económica intervém como critério interpretativo da norma de incidência; não constitui uma fonte autónoma de incidência nem permite suprir a falta de um dos elementos que integram o tipo tributário legalmente definido.
- 305.** No caso, a realidade económica é inequívoca: houve alienação de bens imóveis, recebimento de um preço e obtenção de uma vantagem patrimonial pelos herdeiros. Mas

- a alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRS não tributa toda e qualquer vantagem patrimonial economicamente associada à alienação de imóveis. Exige que o ganho resulte da «alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis».
- 306.** A consideração da substância económica da operação não permite, assim, dispensar a verificação desse elemento jurídico do tipo, nem transformar a participação ideal do herdeiro na universalidade hereditária num direito real individual sobre cada um dos bens que a compõem.
- 307.** Entendimento diverso significaria utilizar o artigo 11.º, n.º 3, da LGT não para interpretar uma norma de incidência, mas para ampliar o respetivo âmbito para além da categoria jurídica que o legislador expressamente escolheu, resultado incompatível com o princípio da legalidade tributária.
- 308.** Significa, portanto, que o intérprete não pode substituir por uma categoria económica mais ampla a categoria jurídica que o legislador expressamente escolheu para delimitar a incidência.
- 309.** No caso, o legislador não tributou genericamente os ganhos decorrentes da alienação de bens ou valores integrantes de patrimónios hereditários; tributou, no que aqui interessa, os ganhos resultantes da «alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis».
- 310.** Fazer incidir esta norma sobre a componente hereditária da operação exigiria considerar que cada herdeiro alienou um direito real sobre o imóvel correspondente à respetiva participação ideal na herança.
- 311.** Mas é precisamente essa titularidade individual que o regime civilístico da comunhão hereditária não reconhece antes da partilha.
- 312.** Não se afigura, por isso, admissível construir, exclusivamente para efeitos tributários, uma quota real individual sobre cada imóvel que o direito civil não reconhece na esfera jurídica do herdeiro.

- 313.** Nem se encontra no CIRS norma que, para efeitos da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, ficção ou equipare a participação do herdeiro na universalidade hereditária a uma quota ideal do direito real incidente sobre cada um dos imóveis que dela fazem parte.
- 314.** Na ausência de tal previsão, a extensão da incidência à componente hereditária da alienação ultrapassaria, no entendimento deste Tribunal, os limites permitidos pelo princípio da legalidade tributária.
- 315.** Tal conclusão não é alterada pelas orientações administrativas invocadas pela Requerida. A Instrução de Serviço n.º 20029 e o Ofício-Circulado n.º 20281/2025 traduzem a interpretação administrativa posteriormente adotada quanto ao alcance do AUJ n.º 7/2025, mas não constituem fonte de incidência tributária nem vinculam este Tribunal na interpretação do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS. Em particular, a exigência de que a transmissão respeite ao quinhão hereditário “como um todo” não resulta da letra daquela norma de incidência, devendo a qualificação fiscal ser efetuada à luz da lei e da natureza jurídica do direito efetivamente pertencente ao sujeito passivo

F) DA ALEGADA INCOERÊNCIA DECORRENTE DO DIFERENTE TRATAMENTO DA VENDA DO QUINHÃO E DA VENDA DO BEM CONCRETO

- 316.** Poderá objetar-se que esta interpretação conduz a um resultado aparentemente difícil de justificar: tanto a alienação do quinhão hereditário como a alienação conjunta, por todos os herdeiros, de um imóvel concreto podem ficar fora do âmbito da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRS, apesar de, nesta segunda situação, ocorrer uma efetiva transmissão do direito de propriedade sobre um imóvel.
- 317.** A objeção não é despicienda, mas não altera a conclusão.
- 318.** Desde logo, a inexistência de tributação ao abrigo de determinada norma de incidência não pode ser suprida pelo intérprete com fundamento na circunstância de o resultado económico se revelar próximo de outra situação tributada.
- 319.** Depois, a diferença entre as situações continua a existir: na cessão do quinhão é transmitida a posição do herdeiro na universalidade; na alienação conjunta de um bem

concreto, todos os herdeiros exercem conjuntamente o poder de disposição sobre determinado elemento da massa hereditária e o adquirente recebe o direito real sobre esse bem.

- 320.** O que ambas as situações têm em comum (e é isso que releva para a questão específica da incidência sobre cada herdeiro) é a inexistência, antes da partilha, de um direito real individual deste sobre o concreto imóvel.
- 321.** Se desta configuração jurídica resultar uma área de não incidência que o legislador considere inadequada à realidade económica que pretende tributar, caber-lhe-á densificar ou alterar a norma de incidência.
- 322.** Não cabe ao intérprete fazê-lo através da equiparação do direito à herança a direitos reais individualizados sobre os bens que a compõem.

G) CONCLUSÃO

- 323.** Em face do exposto, conclui este Tribunal que a alienação conjunta, por todos os herdeiros e antes da partilha, de um bem concreto integrante da herança não permite, só por si, considerar que cada herdeiro procedeu à «alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis», para efeitos da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRS.
- 324.** O facto de o adquirente receber o direito de propriedade sobre o imóvel não altera a natureza da posição jurídica que cada herdeiro detinha imediatamente antes da transmissão.
- 325.** Enquanto a herança permanecer indivisa, o herdeiro é titular de uma participação ideal na universalidade hereditária e não de uma quota individual do direito real incidente sobre cada um dos bens que a compõem.
- 326.** A incidência prevista no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS pressupõe, porém, a alienação onerosa de um direito real sobre bem imóvel pertencente ao sujeito passivo.
- 327.** Não estando preenchido esse pressuposto relativamente à componente hereditária da alienação, o correspondente ganho não pode ser tributado ao abrigo daquela disposição.

328. É este o critério jurídico que será aplicado nos pontos seguintes às diferentes alienações em causa nos autos.

§ 6.º - APLICAÇÃO À FRAÇÃO AUTÓNOMA ALIENADA NO ANO DE 2020

329. A fração autónoma alienada em 2020 pertencia integralmente ao **de cujus**.

330. Quando ocorreu a alienação, em 08.05.2020, a herança permanecia indivisa.

331. A Requerente não era proprietária de metade da fração.

332. Era titular, juntamente com o irmão, de uma participação ideal na universalidade hereditária.

333. Consequentemente, o valor de € 280.000,00 que lhe foi fiscalmente imputado não corresponde ao produto da alienação de um direito real individual sobre a fração de que fosse titular.

334. A sujeição dessa componente a IRS ao abrigo do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS enferma de erro sobre os pressupostos de direito.

335. A liquidação relativa ao ano de 2020 deve, portanto, ser anulada na parte objeto dos presentes autos, bem como os juros compensatórios que dela dependem.

§ 7.º - APLICAÇÃO AO PRÉDIO RUSTICO ALIENADO NO ANO DE 2022 – ARTIGO MATRICIAL ...

336. O prédio rústico inscrito sob o artigo ... pertencia integralmente ao **de cujus**.

337. Quando foi alienado em 27.05.2022, a herança permanecia indivisa.

338. A Requerente declarou como valor de realização € 5.000,00, correspondente a metade do preço global de € 10.000,00.

339. Aplica-se, portanto, a conclusão anteriormente alcançada.

340. A componente do rendimento correspondente à participação hereditária da Requerente na alienação deste imóvel não integra a previsão do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS.

§ 8.º - APLICAÇÃO AO PRÉDIO ALIENADO NO ANO DE 2022 – ARTIGO MATRICIAL ...

341. A situação do artigo ... é substancialmente diferente.
342. A conjugação da titularidade documentada do prédio com o valor de realização declarado permite concluir que aquele montante corresponde, com a diferença resultante do arredondamento, aos 2/3 pertencentes diretamente à Requerente acrescidos da metade do 1/3 integrado na herança.
343. O preço global da alienação ascendeu a € 22.000,00.
344. A Requerente declarou um valor de realização de € 18.333,35, montante correspondente, com diferenças de arredondamento, a 5/6 daquele preço.
345. Esta proporção compreende: i) 2/3 correspondentes à propriedade própria da Requerente; ii) 1/6 correspondente à sua participação hereditária no 1/3 pertencente ao **de cujus**.
346. A operação deve, portanto, ser juridicamente decomposta.
347. Quanto aos 2/3 pertencentes diretamente à Requerente, esta era titular, antes da venda, de verdadeiro direito real de propriedade sobre o imóvel.
348. A respetiva alienação constitui inequivocamente «alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis» para efeitos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS.
349. Quanto ao 1/6 correspondente à posição hereditária da Requerente sobre o 1/3 pertencente à herança, verifica-se a situação anteriormente analisada: não existia, antes da partilha, direito real individual da Requerente sobre essa parcela.
350. Consequentemente: é legal a sujeição a IRS da componente correspondente aos 2/3 de propriedade própria; é ilegal a sujeição a IRS da componente correspondente à posição hereditária da Requerente no 1/3 integrante da herança.
351. Esta distinção confirma, aliás, a coerência da interpretação acolhida. Onde existia, antes da alienação, um direito real individual na esfera da Requerente — os 2/3

— existe incidência. Onde apenas existia uma posição na comunhão hereditária — a participação no 1/3 — não se encontra preenchido o mesmo pressuposto.

§ 9.º - DA EXTENSÃO DA ANULAÇÃO DA LIQUIDAÇÃO DE 2022

- 352.** A ilegalidade identificada afeta apenas parte da matéria tributável considerada na liquidação de 2022.
- 353.** Subsiste matéria legalmente sujeita a IRS relativa à alienação dos 2/3 do artigo ... pertencentes em propriedade plena à Requerente.
- 354.** Em abstrato, os atos tributários admitem anulação parcial quando a componente ilegal é material e quantitativamente autonomizável.
- 355.** Sucede, porém, que o IRS é um imposto de natureza progressiva.
- 356.** A exclusão: i) da componente respeitante ao artigo ...; e ii) da componente correspondente à participação hereditária da Requerente no 1/3 do artigo ..., altera o rendimento tributável e pode repercutir-se no rendimento coletável, na taxa aplicável e nas restantes operações de cálculo do imposto.
- 357.** Nestas circunstâncias, a correção da ilegalidade não corresponde a uma simples operação aritmética de subtração de uma parcela da coleta já calculada.
- 358.** Exige a prática de uma nova operação de liquidação.
- 359.** Não compete ao Tribunal substituir-se à Administração Tributária nessa tarefa.
- 360.** Consequentemente, deve ser anulada a liquidação de IRS de 2022, incumbindo à AT, em execução da decisão, emitir nova liquidação que: a) exclua a componente do rendimento relativa ao artigo ...; b) exclua a componente correspondente à participação hereditária da Requerente no 1/3 do artigo ...; c) mantenha a tributação legalmente devida relativamente aos 2/3 do artigo ... pertencentes em propriedade plena à Requerente.
- 361.** A anulação formal da liquidação não significa, por isso, reconhecimento de que todo o rendimento considerado em 2022 se encontra fora da incidência.

§ 10.º - DA QUESTÃO DE CONSTITUCIONALIDADE SUSCITADA PELA REQUERIDA

- 362.** A Requerida sustenta que a interpretação acolhida determina uma diferenciação constitucionalmente inadmissível entre a alienação do imóvel depois da partilha e a alienação do mesmo imóvel pelos herdeiros antes da partilha.
- 363.** Invoca os princípios da capacidade contributiva e da igualdade tributária.
- 364.** Não procede a objeção.
- 365.** Os princípios da igualdade e da capacidade contributiva constituem parâmetros materiais essenciais do sistema tributário.
- 366.** Todavia, não constituem, isoladamente, normas de incidência.
- 367.** A capacidade económica manifestada pelo contribuinte não basta para legitimar a tributação se o facto ocorrido não se subsumir numa previsão legal de incidência.
- 368.** O princípio da legalidade tributária exige precisamente que os pressupostos essenciais dos impostos sejam definidos por lei.
- 369.** Por outro lado, as duas situações colocadas em comparação não são juridicamente idênticas.
- 370.** Depois da partilha, o herdeiro a quem determinado imóvel seja adjudicado é titular de um concreto direito real sobre esse bem.
- 371.** Antes da partilha, não o é.
- 372.** Existe, portanto, uma diferença objetiva na estrutura das posições jurídico-patrimoniais.
- 373.** A circunstância de os resultados económicos poderem aproximar-se não autoriza o intérprete a eliminar essa diferença e a ampliar a incidência fiscal para abranger situação que não caiba na previsão legal. A consideração da substância económica, nos termos do artigo 11.º, n.º 3, da LGT, não permite ultrapassar esta delimitação legal da incidência pelas razões anteriormente expostas.

374. Também o objetivo legítimo de prevenção de comportamentos elisivos não permite criar judicialmente uma norma de incidência.
375. Se o legislador entender que os ganhos resultantes da alienação, antes da partilha, de bens determinados integrantes da herança devem ficar sujeitos a tributação independentemente da natureza do direito individual do herdeiro, compete-lhe estabelecer expressamente essa solução.
376. Não se verifica, assim, a inconstitucionalidade suscitada pela Requerida.

§ 11.º - DA QUESTÃO DE CONSTITUCIONALIDADE SUSCITADA PELA REQUERENTE

377. A Requerente suscita igualmente a inconstitucionalidade de eventual interpretação segundo a qual a rejeição do meio administrativo impediria o acesso à via contenciosa para discutir a legalidade das liquidações.
378. Uma vez que o Tribunal concluiu pela admissibilidade da revisão relativamente a 2020 e procede ao conhecimento da legalidade material dos atos tributários, a apreciação autónoma desta questão fica prejudicada.

IV.E) DA RESTITUIÇÃO DO IMPOSTO INDEVIDAMENTE PAGO E DA LIQUIDAÇÃO DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS A FAVOR DA REQUERENTE:

379. A Requerente peticiona, em consequência da anulação total ou parcial das liquidações impugnadas, a restituição das quantias indevidamente pagas, acrescidas de juros indemnizatórios desde as respetivas datas de pagamento.
380. Cumpre, por isso, determinar, por um lado, o alcance da obrigação de restituição decorrente da presente decisão e, por outro, se estão reunidos os pressupostos do direito a juros indemnizatórios e qual o respetivo termo inicial relativamente a cada um dos anos em causa.

§ 1.º - DA RESTITUIÇÃO DAS QUANTIAS INDEVIDAMENTE PAGAS

- 381.** Nos termos do artigo 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT, a decisão arbitral favorável ao sujeito passivo vincula a Administração Tributária a restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para esse efeito.
- 382.** Esta solução encontra correspondência no artigo 100.º da LGT, nos termos do qual a Administração está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de processo judicial a favor do sujeito passivo, à plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo essa reconstituição, nos termos legais, o pagamento de juros indemnizatórios.
- 383.** O dever de reconstituição da legalidade compreende, naturalmente, a restituição das quantias que tenham sido efetivamente pagas em execução dos atos tributários anulados e que, em consequência da decisão, se revelem superiores às legalmente devidas.
- 384.** No que respeita ao ano de 2020, concluiu-se que o ganho imputado à Requerente em consequência da alienação da fração autónoma AL, integralmente pertencente à herança indivisa, não se encontra abrangido pelo artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS.
- 385.** A correspondente liquidação de IRS é, por isso, anulada na parte objeto dos presentes autos, incluindo os juros compensatórios que dela dependem.
- 386.** Resulta do processo administrativo que foi efetuado pagamento associado àquela liquidação, embora os elementos documentais revelem uma diferença entre o valor indicado na demonstração da liquidação — € 41.999,56 — e o montante de € 42.376,73 registado no sistema de cobrança, diferença relacionada com movimentos de acerto igualmente documentados nos autos.
- 387.** Não se mostra necessário, nem seria adequado, que o Tribunal procedesse à determinação contabilística exata do montante a restituir, tarefa que pode ser realizada pela Administração em execução da presente decisão, mediante consideração dos pagamentos, acertos e eventuais estornos efetivamente ocorridos.

- 388.** A Requerente tem, assim, direito à restituição de todas as quantias que se apure terem sido indevidamente pagas em execução da liquidação de IRS de 2020, na parte anulada pela presente decisão.
- 389.** Relativamente ao ano de 2022, a situação é distinta.
- 390.** Como anteriormente decidido, a ilegalidade não abrange toda a matéria tributável considerada na liquidação.
- 391.** Subsiste a sujeição a IRS da componente correspondente aos 2/3 do artigo matricial ... que pertenciam à Requerente em propriedade plena, encontrando-se fora da incidência apenas: i) a componente correspondente à sua participação hereditária no 1/3 daquele prédio que integrava a herança; e ii) a componente respeitante à alienação do artigo matricial ..., integralmente integrado na herança indivisa.
- 392.** A liquidação de 2022 é anulada para que a AT proceda, em execução da presente decisão, à emissão de nova liquidação que reflita aquela delimitação.
- 393.** Consequentemente, o montante a restituir relativamente a 2022 corresponderá à diferença entre a quantia efetivamente paga ao abrigo da liquidação anulada e aquela que venha a revelar-se legalmente devida depois da emissão da nova liquidação.
- 394.** A determinação dessa diferença é uma operação de execução da presente decisão e não exige que o Tribunal substitua a Administração na prática do novo ato de liquidação.
- 395.** Procede, por conseguinte, o pedido de restituição das quantias indevidamente pagas, nos termos e na extensão acabados de definir.

§ 2.º - DOS JUROS INDEMNIZATÓRIOS — ENQUADRAMENTO GERAL

- 396.** O artigo 43.º, n.º 1, da LGT estabelece que são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro

imputável aos serviços do qual resultou pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

- 397.** Constituem, assim, pressupostos do direito previsto naquele preceito: i) a existência de um erro no ato de liquidação; ii) a imputabilidade desse erro aos serviços; iii) a determinação do erro em reclamação graciosa ou impugnação judicial; e iv) a existência de pagamento de imposto em montante superior ao legalmente devido. Esta estrutura encontra-se reiteradamente afirmada pelo Supremo Tribunal Administrativo.
- 398.** Como se deixou anteriormente demonstrado, a ilegalidade que afeta as liquidações em causa decorre de erro sobre os respetivos pressupostos de direito, tendo este Tribunal considerado verificado o pressuposto do erro imputável aos serviços.
- 399.** Tal conclusão não determina, contudo, que o termo inicial dos juros indemnizatórios tenha necessariamente de ser idêntico relativamente aos dois anos em causa.
- 400.** Importa distinguir a situação da liquidação de 2020, cuja reapreciação só pôde ser alcançada através do regime da revisão previsto no artigo 78.º da LGT, da situação respeitante a 2022, relativamente à qual a própria Administração considerou tempestiva a reclamação graciosa e apreciou o mérito da liquidação.

§ 3.º - DOS JUROS INDEMNIZATÓRIOS RELATIVOS AO ANO DE 2020

- 401.** Quanto à liquidação de IRS de 2020, o requerimento apresentado em 05.06.2025 foi deduzido depois de esgotado o prazo ordinário de reclamação graciosa, tendo este Tribunal concluído que devia ter sido apreciado ou convolado em pedido de revisão do ato tributário ao abrigo da segunda parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT.
- 402.** A circunstância de ter sido reconhecida a existência de erro imputável aos serviços para efeitos da admissibilidade daquela revisão no prazo de quatro anos não significa que os juros indemnizatórios sejam devidos, nesta situação, desde a data do pagamento.

- 403.** Com efeito, o artigo 43.º, n.º 3, alínea c), da LGT estabelece um regime especial para os casos em que a revisão do ato tributário por iniciativa do contribuinte se efetue mais de um ano após o respetivo pedido, sendo os juros devidos após o decurso desse período, salvo se o atraso não for imputável à Administração.
- 404.** O Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA tem reiteradamente entendido que, quando o sujeito passivo pede a revisão oficiosa de um ato que não foi oportunamente reclamado ou impugnado e este vem posteriormente a ser anulado, os juros indemnizatórios não são devidos desde o pagamento, mas apenas depois de decorrido um ano sobre a apresentação do pedido de revisão. Assim foi uniformizado, designadamente, nos Acórdãos de 24.10.2018, processo n.º 099/18.3BALSB, e de 21.03.2024, processo n.º 0138/23.6BALSB.
- 405.** Esta jurisprudência assenta na autonomização do regime previsto no artigo 43.º, n.º 3, alínea c), relativamente à regra geral do n.º 1, considerando o prazo de um ano como o período que o legislador entendeu razoável para a Administração apreciar e executar favoravelmente um pedido de revisão apresentado depois de ultrapassados os meios ordinários de reação.
- 406.** É precisamente essa a configuração do caso relativo a 2020.
- 407.** Tendo o pedido sido apresentado em 05.06.2025, o período de um ano terminou em 05.06.2026.
- 408.** São, consequentemente, devidos juros indemnizatórios sobre as quantias que venham a ser restituídas relativamente ao ano de 2020 a partir de 05.06.2026 e até à emissão da correspondente nota de crédito, nos termos do artigo 43.º, n.º 3, alínea c), da LGT.
- 409.** Improcede, nesta parte, a pretensão da Requerente de obter juros desde a data em que efetuou o pagamento da liquidação de 2020.

§ 4.º - DOS JUROS INDEMNIZATÓRIOS RELATIVOS AO ANO DE 2022

- 410.** Diversa é a situação respeitante ao IRS de 2022.
- 411.** Quanto a este ano, a Administração considerou tempestiva a reclamação graciosa e procedeu à apreciação da legalidade material da liquidação, não estando, portanto, em causa a utilização do mecanismo excecional de revisão previsto na segunda parte do artigo 78.º, n.º 1, da LGT.
- 412.** Não existe, nessa medida, fundamento para aplicar à liquidação de 2022 o regime especial do artigo 43.º, n.º 3, alínea c), cuja previsão respeita especificamente à revisão do ato tributário por iniciativa do contribuinte.
- 413.** É aplicável, antes, a regra geral constante do artigo 43.º, n.º 1, da LGT.
- 414.** Como já se concluiu no ponto dedicado ao erro imputável aos serviços, a liquidação de 2022 foi praticada pela Administração sobre factos que não se demonstrou terem sido incorretamente declarados pela Requerente, decorrendo a ilegalidade de uma incorreta qualificação jurídica das componentes hereditárias das alienações.
- 415.** Trata-se, portanto, relativamente à parcela da liquidação agora anulada, de erro sobre os pressupostos de direito imputável aos serviços.
- 416.** A jurisprudência do STA reconhece que, estando verificados os pressupostos do artigo 43.º, n.º 1, o direito a juros indemnizatórios constitui consequência do pagamento de imposto superior ao legalmente devido.
- 417.** Diferentemente das situações de retenção na fonte ou de verdadeira autoliquidação — em que pode suceder que o erro apenas passe a ser imputável à Administração quando esta indefere a pretensão administrativa do contribuinte —, estamos aqui perante uma liquidação de IRS praticada pelos próprios serviços e cuja ilegalidade, segundo a fundamentação anteriormente desenvolvida, lhes é originariamente imputável. A jurisprudência que faz iniciar os juros apenas no momento do indeferimento gracioso respeita precisamente a situações em que o erro não era inicialmente imputável à AT.
- 418.** Consequentemente, relativamente ao ano de 2022, os juros indemnizatórios são devidos, nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, desde a data do efetivo pagamento da

quantia que, após a emissão da nova liquidação, se apure ter sido indevidamente suportada pela Requerente.

- 419.** Não resultando dos autos com a necessária segurança a exata data e correspondência documental do pagamento da concreta quantia a restituir relativamente a 2022, essa data deverá ser determinada em execução da presente decisão, com base nos registos de cobrança da Administração.
- 420.** Os juros incidirão apenas sobre a diferença entre o montante efetivamente pago ao abrigo da liquidação anulada e aquele que resulte da nova liquidação a emitir em conformidade com o presente julgado.
- 421.** Os juros serão calculados até à emissão da respetiva nota de crédito, à taxa legal aplicável aos juros indemnizatórios.

§ 5.º - CONCLUSÃO

- 422.** Em face do exposto, procede o pedido de restituição das quantias indevidamente pagas, devendo a Administração Tributária reconstituir a situação que existiria se as ilegalidades declaradas não tivessem sido cometidas.
- 423.** Relativamente ao ano de 2020, deve ser restituída a quantia que se apure ter sido indevidamente paga em execução da liquidação anulada, acrescida de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º, n.º 3, alínea c), da LGT, desde 05.06.2026 até à emissão da correspondente nota de crédito.
- 424.** Relativamente ao ano de 2022, deverá a AT emitir nova liquidação que mantenha a tributação legalmente devida quanto aos 2/3 do artigo ... pertencentes em propriedade plena à Requerente e exclua as componentes hereditárias julgadas não sujeitas, restituindo a diferença entre o imposto pago e aquele que resulte legalmente devido.
- 425.** Sobre essa diferença são devidos juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, desde a data do respetivo pagamento indevido (a determinar em

sede de execução do presente julgado anulatório) até à emissão da correspondente nota de crédito.

426. O pedido de juros indemnizatórios é, por isso, parcialmente procedente nos termos acabados de definir.

V. DECISÃO:

FACE AO EXPOSTO, O TRIBUNAL ARBITRAL SINGULAR DECIDE:

- A) JULGAR TEMPESTIVO O PEDIDO DE PRONÚNCIA ARBITRAL;
- B) JULGAR QUE O REQUERIMENTO APRESENTADO PELA REQUERENTE EM 05.06.2025 DEVIA, RELATIVAMENTE À LIQUIDAÇÃO DE IRS DE 2020, TER SIDO APRECIADO OU CONVOLADO EM PEDIDO DE REVISÃO DO ATO TRIBUTÁRIO AO ABRIGO DO ARTIGO 78.º, N.º 1, DA LGT;
- C) JULGAR VERIFICADO, RELATIVAMENTE À ILEGALIDADE DECLARADA NOS PRESENTES AUTOS, O PRESSUPOSTO DE ERRO IMPUTÁVEL AOS SERVIÇOS E, CONSEQUENTEMENTE, TEMPESTIVO O PEDIDO DE REVISÃO DA LIQUIDAÇÃO DE 2020;
- D) DECLARAR QUE OS GANHOS IMPUTADOS À REQUERENTE EM CONSEQUÊNCIA DA ALIENAÇÃO, EM 2020 E ANTES DA PARTILHA, DA FRAÇÃO AUTÓNOMA PERTENCENTE INTEGRALMENTE À HERANÇA INDIVISA NÃO INTEGRAM A PREVISÃO DO ARTIGO 10.º, N.º 1, ALÍNEA A), DO CIRS;
- E) EM CONSEQUÊNCIA, ANULAR A LIQUIDAÇÃO DE IRS N.º 2023 ..., DE 18.08.2023, E O RESPECTIVO ACERTO N.º 2023 ... NA MEDIDA EM QUE INCORPORAM A TRIBUTAÇÃO DECLARADA ILEGAL NOS PRESENTES AUTOS, INCLUINDO OS JUROS COMPENSATÓRIOS DELA DEPENDENTES;
- F) DECLARAR QUE NÃO INTEGRA A PREVISÃO DO ARTIGO 10.º, N.º 1, ALÍNEA A), DO CIRS A COMPONENTE DO RENDIMENTO DE 2022 CORRESPONDENTE: I) À PARTICIPAÇÃO DA REQUERENTE NA ALIENAÇÃO DO PRÉDIO RÚSTICO INSCRITO SOB O ARTIGO MATRICIAL...; II) À PARTICIPAÇÃO HEREDITÁRIA DA REQUERENTE NO 1/3 DO PRÉDIO RÚSTICO INSCRITO SOB O ARTIGO MATRICIAL ... QUE INTEGRAVA A HERANÇA;

- G) DECLARAR QUE A ALIENAÇÃO DOS 2/3 DO ARTIGO ... PERTENCENTES À REQUERENTE EM PROPRIEDADE PLENA CONSTITUI ALIENAÇÃO ONEROSA DE DIREITO REAL SOBRE BEM IMÓVEL E SE ENCONTRA ABRANGIDA PELO ARTIGO 10.º, N.º 1, ALÍNEA A), DO CIRS;
- H) ANULAR A LIQUIDAÇÃO DE IRS N.º 2023..., DE 18.08.2023, E O RESPECTIVO ACERTO N.º 2023 ..., INCUMBINDO À REQUERIDA, EM EXECUÇÃO DA PRESENTE DECISÃO, EMITIR NOVA LIQUIDAÇÃO QUE MANTENHA A TRIBUTAÇÃO LEGALMENTE DEVIDA RELATIVAMENTE AOS 2/3 DO ARTIGO ... PERTENCENTES DIRETAMENTE À REQUERENTE E EXCLUA AS COMPONENTES HEREDITÁRIAS JULGADAS NÃO SUJEITAS;
- I) CONDENAR A REQUERIDA A RESTITUIR À REQUERENTE AS QUANTIAS INDEVIDAMENTE PAGAS, NA MEDIDA RESULTANTE DAS ANULAÇÕES DECRETADAS E DA NOVA LIQUIDAÇÃO A EMITIR RELATIVAMENTE AO ANO DE 2022;
- J) CONDENAR A REQUERIDA NO PAGAMENTO DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS SOBRE AS QUANTIAS INDEVIDAMENTE PAGAS RELATIVAS AO ANO DE 2020, DESDE 05.06.2026 ATÉ À EMISSÃO DA CORRESPONDENTE NOTA DE CRÉDITO;
- K) CONDENAR A REQUERIDA NO PAGAMENTO DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS SOBRE A QUANTIA QUE SE APURE TER SIDO INDEVIDAMENTE PAGA RELATIVAMENTE AO ANO DE 2022, DESDE A DATA DO RESPECTIVO PAGAMENTO (A DETERMINAR, SE NECESSÁRIO, EM EXECUÇÃO DE DECISÃO) ATÉ À EMISSÃO DA CORRESPONDENTE NOTA DE CRÉDITO;
- L) JULGAR IMPROCEDENTE O PEDIDO DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS RELATIVO À LIQUIDAÇÃO DE 2020 QUANTO AO PERÍODO ANTERIOR A 05.06.2026;
- M) JULGAR NÃO VERIFICADA A INCONSTITUCIONALIDADE SUSCITADA PELA REQUERIDA QUANTO À INTERPRETAÇÃO DO ARTIGO 10.º, N.º 1, ALÍNEA A), DO CIRS ACOLHIDA NA PRESENTE DECISÃO;
- N) JULGAR PREJUDICADO O CONHECIMENTO DA QUESTÃO DE CONSTITUCIONALIDADE SUSCITADA PELA REQUERENTE QUANTO AO ACESSO À VIA CONTENCIOSA;
- O) CONDENAR A REQUERIDA E A REQUERENTE NAS CUSTAS DO PROCESSO, NA PROPORÇÃO DE 95% E DE 5%, RESPECTIVAMENTE.

VI. VALOR DO PROCESSO:

FIXO O VALOR DO PROCESSO EM 44.346,15 € EM CONFORMIDADE COM O DISPOSTO NO ART.º 97.º-A DO CPPT, APLICÁVEL POR REMISSÃO DO ART.º 3º DO REGULAMENTO DAS CUSTAS NOS PROCESSOS DE ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA (RCPAT).

A REQUERENTE ATRIBUIU À CAUSA O VALOR DE € 47.679,62. CONTUDO, OS ATOS TRIBUTÁRIOS IMPUGNADOS CORRESPONDEM A: I) € 41.999,56, RELATIVAMENTE A 2020; II) € 2.346,59, RELATIVAMENTE A 2022. OS JUROS COMPENSATÓRIOS NO MONTANTE DE € 3.333,47 ENCONTRAM-SE JÁ COMPREENDIDOS NO VALOR DE € 41.999,56 REFERENTE À LIQUIDAÇÃO DE 2020, NÃO PODENDO, PORTANTO, SER NOVAMENTE ADICIONADOS AUTONOMAMENTE PARA DETERMINAÇÃO DO VALOR DA CAUSA. A UTILIDADE ECONÓMICA IMEDIATA DO PEDIDO CORRESPONDE, ASSIM, A: € 41.999,56 + € 2.346,59 = € 44.346,15.

VII. CUSTAS:

NOS TERMOS DOS ARTIGOS 12.º, N.º 2, E 22.º, N.º 4, DO RJAT E DO ARTIGO 4.º, N.º 5, DO REGULAMENTO DE CUSTAS NOS PROCESSOS DE ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA, AS CUSTAS DEVEM SER SUPOSTADAS PELAS PARTES NA PROPORÇÃO DO RESPECTIVO DECAIMENTO.

NO CASO DOS AUTOS, A REQUERENTE OBTÉM VENCIMENTO INTEGRAL QUANTO À ILEGALIDADE DA TRIBUTAÇÃO CONTROVERTIDA RELATIVA AO ANO DE 2020 E VENCIMENTO PARCIAL QUANTO AO ANO DE 2022, SUBSISTINDO APENAS A TRIBUTAÇÃO CORRESPONDENTE AOS 2/3 DO ARTIGO MATRICIAL ... QUE LHE PERTENCIAM EM PROPRIEDADE PLENA.

DECAI AINDA PARCIALMENTE QUANTO AO PEDIDO DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS RELATIVO AO ANO DE 2020, NA MEDIDA EM QUE ESTES APENAS SÃO DEVIDOS A PARTIR DE 05.06.2026 E NÃO DESDE A DATA DO PAGAMENTO.

ATENDENDO, PORÉM, A QUE O VALOR DA LIQUIDAÇÃO DE 2020 (€ 41.999,56) REPRESENTA A PARTE LARGAMENTE PREDOMINANTE DO VALOR DO PROCESSO (€ 44.346,15), À PROCEDÊNCIA PARCIAL IGUALMENTE VERIFICADA QUANTO À LIQUIDAÇÃO DE 2022 E AO CARÁTER ACESSÓRIO DO DECAIMENTO RELATIVO AO TERMO INICIAL DOS JUROS INDEMNIZATÓRIOS, CONSIDERA-SE ADEQUADO FIXAR O DECAIMENTO DA REQUERENTE EM 5% E O DA REQUERIDA EM 95%.

NESSA CONFORMIDADE, FIXO O VALOR DAS CUSTAS EM 2.142,00 €, CALCULADAS EM CONFORMIDADE COM A TABELA I DO REGULAMENTO DE CUSTAS DOS PROCESSOS DE ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA E EM FUNÇÃO DO VALOR DO PROCESSO, SENDO SUPOSTADAS PELA REQUERENTE E PELA REQUERIDA, RESPETIVAMENTE, NA PROPORÇÃO DE 5% E DE 95%, NOS TERMOS DO DISPOSTO NOS ARTIGOS 12.º, N.º 2 E 22.º, N.º 4 DO RJAT E AINDA ARTIGO 4.º, N.º 5 DO RCPAT E ARTIGO 527.º, N.ºS 1 E 2 DO CPC, *EX VI* DO ARTIGO 29.º, N.º 1, ALÍNEA E) DO RJAT.

NOTIFIQUE-SE.

Lisboa, 16 de setembro de 2026.

O texto da presente decisão foi elaborado em computador, nos termos do n.º 5, do art.º 131.º do Código de Processo Civil, aplicável por remissão da alínea e), do n.º 1, do art.º 29.º do RJAT.

O Árbitro,

(Fernando Marques Simões)