

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 203/2026-T

Tema: IRS; partilha hereditária com tornas; alienação onerosa de direitos reais sobre imóveis; alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do Código

SUMÁRIO:

- I. A partilha hereditária, enquanto ato de natureza declarativa e não constitutiva, não configura um modo autónomo de aquisição de direitos reais sobre bens imóveis, limitando-se a concretizar e individualizar os bens compreendidos no direito sucessório adquirido com a abertura da sucessão, por efeito da retroatividade consagrada no n.º 2 do artigo 2119.º do Código Civil.
- II. A partilha por óbito não configura uma “*alienação onerosa de direito reais sobre bens imóveis*” nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do Código do IRS.
- III. As tornas que se destinam à composição e reposição do equilíbrio do quinhão hereditário de cada herdeiro, não constituem a contraprestação da transmissão de um direito real nem assumem a natureza de preço, não sendo suscetíveis de equiparar a partilha a um contrato de compra e venda ou a qualquer outro negócio translativo oneroso a que se refira a alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do Código do IRS.

DECISÃO ARBITRAL

1. Relatório

A... e B... (doravante designados por “Requerentes” ou, no caso da primeira, “Requerente A...”)), com os números de identificação fiscal, respetivamente ... e ..., ambos residentes

na Rua ..., n.º ..., ... em Lisboa, apresentaram pedido de constituição de tribunal arbitral em matéria tributária e pedido de pronúncia arbitral - PPA, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária - RJAT), e nos termos do disposto no artigo 99.º do Código de Procedimento e Processo Tributário – CPPT pedindo a anulação do ato de indeferimento expresso, pelos serviços da Autoridade Tributária - AT, de pedido de reclamação graciosa – RG, e contra a liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares – IRS n.º 2025..., referente ao IRS do ano de 2024, no valor de € 9.006,51, com todas as consequências legais, designadamente o pagamento de juros indemnizatórios.

Em síntese, fundamentando o seu pedido, alegaram os Requerentes:

1. Em 06/06/2025, os Requerentes entregaram a declaração Modelo 3 de IRS referente ao ano de 2024, incluindo o Anexo G, onde declararam valores relacionados com a alienação de direitos reais sobre imóveis.
2. Na sequência dessa declaração, foram notificados da liquidação de IRS n.º 2025..., no montante de € 9.006,51, que foi integralmente pago.
3. Todavia, os SP entendem que esta liquidação é ilegal por assentar em erro quanto aos pressupostos de facto e de direito.
4. Com efeito, a operação declarada no referido Anexo G da declaração Modelo 3 de IRS de 2024 não corresponde a uma transmissão onerosa de direitos reais sobre imóveis, mas apenas à partilha de um bem pertencente à herança indivisa aberta por óbito de C..., de cujus e falecida mãe da Requerente.
5. No âmbito dessa partilha parcial, realizada em 15/02/2024, o único bem partilhado tratou-se da fração autónoma - C - de um prédio urbano sito em ... (artigo matricial ... da freguesia ...), à qual as herdeiras (a Requerente A... e a sua irmã) atribuíram o valor de € 400.000.

6. A Requerente A... detinha um quinhão hereditário correspondente a metade da herança e a fração foi adjudicada à sua irmã, D..., que lhe pagou tornas no montante de € 200.000, correspondentes ao valor da sua quota ideal.
7. Em consequência da adjudicação do imóvel, foi liquidado Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis - IMT e Imposto do Selo apenas pelo excesso da quota-parte de imóveis atribuído à irmã da Requerente, e não por qualquer transmissão de direitos reais sobre imóveis.
8. Assim, os montantes recebidos pela Requerente A... correspondem exclusivamente a tornas decorrentes da partilha hereditária, sem qualquer excesso relativamente ao seu quinhão.
9. Os Requerentes apresentaram RG da liquidação de IRS e, posteriormente, exerceram o respetivo direito de audição, esclarecendo que a operação realizada era uma partilha hereditária e não uma cessão de quinhão hereditário, e que não sendo proprietários do imóvel antes da partilha, não poderia existir uma transmissão de direitos reais suscetível de tributação em IRS.
10. Contudo, a AT manteve a liquidação, sem proceder a uma análise concreta dos argumentos e documentos apresentados, preterindo o direito de audição dos Requerentes, omissão que constitui violação de formalidade essencial e determina a anulabilidade do procedimento.
11. Os Requerentes sustentam ainda que a partilha hereditária é um mecanismo de distribuição dos bens pelos herdeiros, produzindo efeitos retroativos à data da abertura da sucessão.
12. Que a jurisprudência e a doutrina concordam em considerar que o pagamento de tornas não tem natureza de preço, mas apenas de compensação entre herdeiros. Consequentemente, a partilha, salvo nos casos de excesso de quota-parte sujeitos a IMT, não configura uma transmissão onerosa de direitos reais nem gera rendimentos tributáveis em sede de IRS.

13. Em consequência, requerem a anulação da liquidação de IRS n.º 2025..., a restituição do imposto pago, a emissão de nova liquidação de IRS sem apuramento de mais-valias imobiliárias e o pagamento de juros indemnizatórios.

Os Requerentes juntaram 5 documentos e não apresentaram prova testemunhal.

No PPA, os Requerentes optaram por não designar árbitro, pelo que, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º do RJAT, a signatária foi designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD, nomeação incontestada pelas partes, nos termos do disposto nas alíneas a) e c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

O tribunal arbitral singular foi constituído em 06/05/2026.

Notificada nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 17.º do RJAT, a Requerida apresentou resposta e fez juntar o processo administrativo (PA), defendendo, por impugnação, a manutenção da liquidação impugnada, alegando, desde logo e em síntese, o seguinte:

1. Como questão prévia, a Requerida salienta que os Requerentes apenas pedem a anulação da liquidação de IRS n.º 2025..., no valor de € 9.006,51, não peticionando expressamente a anulação da decisão de indeferimento da RG, e entende a liquidação não é diretamente impugnável, por ter decorrido o prazo previsto no artigo 10.º do RJAT, pelo que requer a absolvição da instância.
2. Subsidiariamente, entende que a falta de referência expressa à decisão de indeferimento constitui insuficiência ou incongruência da petição inicial, devendo os Requerentes ser convidados a aperfeiçoar o pedido.
3. Confirma os factos invocados pelos Requerentes.
4. Mais sustenta que a decisão de indeferimento da RG se encontra devidamente fundamentada, pois a operação em causa corresponde à adjudicação de um imóvel a

uma das herdeiras, no âmbito da partilha da herança, tendo esta compensado a outra herdeira, ora Requerente, através do pagamento de tornas.

5. Segundo a Requerida, o recebimento de tornas no âmbito de uma partilha em que o valor do imóvel excede a quota-parte do herdeiro que o recebe configura uma transmissão onerosa de imóvel, com implicações em sede de IMT, nos termos da alínea c) do n.º 5 do artigo 2.º do Código do IMT, e de IRS, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do Código do IRS, quanto ao apuramento de mais-valias.
6. Que a Requerente A... e a sua irmã transmitiram um bem imóvel concreto e determinado e não a universalidade da herança ou os respetivos quinhões hereditários.
7. Apoiada em doutrina administrativa, designadamente na informação vinculativa do processo n.º 1351/2018, defende que os herdeiros que, em resultado da partilha, são compensados por tornas, devem considerar-se como tendo alienado parcialmente a quota-parte a que tinham direito no património hereditário.
8. Entende igualmente que a atribuição de tornas confere carácter oneroso à operação de partilha e que, consubstanciando estas a alienação de um direito real sobre um bem imóvel ou parte dele, constituem um ganho sujeito a tributação em mais-valias.
9. Assim, verificando-se uma situação de excesso de quota-parte compensado por tornas, considera existir uma transmissão a título oneroso tributável em IRS.
10. Por fim, sustenta a Requerida que não existe direito a juros indemnizatórios, por não se verificar qualquer erro imputável aos serviços que tenha originado o pagamento de imposto em montante superior ao legalmente devido.
11. Em conclusão, considera improcedentes as alegações dos Requerentes, defendendo que a liquidação de IRS n.º 2025... não padece de qualquer vício e deve manter-se na ordem jurídica, bem como a decisão de indeferimento da RG. Requer ainda a dispensa da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e que se passe diretamente à decisão da causa.

A Requerida não juntou outros documentos nem arrolou testemunhas.

Notificados para o efeito em 17/06/2026, os Requerentes não apresentaram resposta à matéria de exceção apresentada pela Requerida.

Tratando-se de matéria exclusivamente de direito, foi dispensada a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, e, em 14/07/2026, foram as partes notificadas para apresentarem, querendo, alegações escritas simultâneas.

Apenas a AT formulou alegações, nas quais reforçou a sua resposta, defendendo que recebimento de tornas representa uma alienação onerosa da quota-parte do imóvel, configurando uma transmissão sujeita a tributação em IRS, sendo a liquidação impugnada legal e o PPA de se julgar improcedente.

1.a Saneamento

1. O PPA é tempestivo, apresentado em 27/02/2026 e, portanto, dentro dos três meses previstos na alínea d) do n.º 1 artigo 102.º, e no artigo 106.º do CPPT, prazo a contar da decisão final de indeferimento da RG, notificada aos Requerentes em 16/02/2026.
2. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído;
3. Não existem nulidades que invalidem o processado;
4. As partes têm personalidade e capacidade judiciária, não ocorrendo vícios de patrocínio;
5. Da questão prévia sobre a falta de pedido de anulação expresse de ato de segundo grau (decisão de indeferimento da RG), trataremos mais adiante, com a matéria de direito.

1.b Factos provados

Com relevância para a decisão a proferir nos presentes autos, deram-se como provados os seguintes factos:

Matéria de facto provada

1. A Requerente A... é co-herdeira e cabeça-de casal¹, com a irmã D..., com o NIF..., da herança deixada por óbito da mãe C..., NIF..., falecida em 13/12/2022 e autora da herança indivisa com NIF...².
2. Em 16/02/2024, as irmãs e co-herdeiras procederam à partilha³ parcial da herança indivisa, constituída pelo imóvel com o artigo matricial ... da Freguesia de ... e ..., fração autónoma "C", correspondente ao terceiro piso – 1.º andar, esquerdo - com garagem no 1.º piso, cave, do prédio urbano em regime de propriedade horizontal, sito na Rua ..., n.ºs ... e ... - A, na ..., freguesia de ..., concelho de Cascais, descrito na Segunda Conservatória do Registo Predial de Cascais, sob o n.º..., da referida Freguesia de ..., com o valor patrimonial tributário da fração de € 90.903,40,
3. Imóvel a que atribuíram o valor de € 400.000, constituindo assim o quinhão hereditário de cada partilhante no valor de € 200.000,00 (1/2 cada).
4. No âmbito desta partilha, a Requerente A... adjudicou à sua irmã a fração autónoma referida, pelo valor de € 400.000, tendo dela recebido tornas no valor de € 200.000⁴.
5. Em 06/06/2025, os ora Requerentes submeteram a declaração de rendimentos IRS em tributação conjunta referente ao ano de 2024, nº ... - 2024 -...⁵, declarando no quadro 4 do anexo G: *Campo 4001 – Realização: Ano, 15/02/2024 pelo montante de € 200.000; Aquisição: Ano, 13/12/2022, pelo montante de € 45.451,70; Despesas e encargos de € 349,90 (Prédio urbano nº ...-U-...-C, quota-parte 50%), como segue:*

Preço de Venda	Ano de Venda	Preço de Compra	Ano de Compra	Despesas	Artigo / Fracção	Freguesia	Quota parte
200.000,00 €	15-02-2024	45.451,70 €	13-12-2022	349,9			50,00%

¹ Conforme habilitação de herdeiros outorgada em 05/01/2023, pgs. 12 e seguintes juntas ao PPA.

² Pg. 16 do PPA.

³ Conforme documento 5 junto ao PPA, certidão de procedimento simplificado de partilha.

⁴ Pg. 20 do PA: sobre o excesso da quota-parte de imóveis em partilha, foi também pago o respetivo IMT pela co-herdeira D... em 16/02/2024, no valor de € 9.404,93.

⁵ Documento 2 anexo ao PPA.

6. Dessa declaração de rendimentos, resultou a liquidação⁶ n.º 2025... de 07-06- 2025 com valor a pagar de € 9.006,51 ora impugnada, que foi regularizado pelos SP em 19/08/2025⁷.
7. Em 18/07/2025, os Requerentes apresentaram RG da referida liquidação⁸, que foi objeto de projeto de despacho de indeferimento de 17/12/2025, do Serviço de Finanças de Lisboa ..., notificada em 02/01/2026⁹, concedendo direito de audição,
8. O qual foi apresentado ao SF Lisboa ... em 26/01/2026¹⁰ pelos Requerentes¹¹,
9. E ao qual se seguiu despacho definitivo de indeferimento da RG, através do ofício nº ... de 12/02/2026 do SF de Lisboa ... (registo CTT A/R RL ...PT)¹², e notificado aos Requerentes em 16/02/2026¹³.
10. O PPA foi submetido ao CAAD no dia 27/02/2026.

1.c Factos não provados

Com interesse para os autos, não foram apurados quaisquer factos que se devam considerar não provados.

1.d Fundamentação da decisão sobre matéria de facto

O Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes no concernente a matéria de facto, cabendo-lhe selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da matéria não provada (cfr. o n.º 2 do artigo 123.º do CPPT e o n.º 3 do artigo 607.º do Código de Processo Civil, aplicáveis ex vi das alíneas a) e e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT).

⁶ Documento 3 anexo do PPA.

⁷ Documento 4 anexo ao PPA.

⁸ Documento 6 anexo ao PPA.

⁹ Pg. 27 do PA.

¹⁰ Pg. 29 e seguintes do PPA.

¹¹ Documento 7 anexo ao PPA.

¹² Documento 1 do PPA e Pg. 47 do PA.

¹³ Pg. 50 do PA.

Os factos dados como provados decorreram da análise crítica dos documentos juntos ao pedido de pronúncia arbitral, da resposta da Requerida e do processo administrativo instrutor e processo de RG, bem como das posições assumidas pelas Partes nos respetivos articulados.

Vejamos o direito aos factos aplicável.

2. *Thema decidendum*

Apreciando os factos considerados assentes, as principais questões de direito a decidir nos autos serão:

- 1) Preterição de formalidade essencial – audição prévia;
- 2) Questão prévia - falta de pedido de impugnação do objeto imediato, indeferimento da RG;
- 3) Partilha e mais-valias – determinar a relevância da partilha no regime das mais-valias imobiliárias do IRS: se a partilha por óbito configura uma alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, debalde a originar ganhos tributáveis na esfera jurídica do herdeiro que recebe tornas, subsumíveis na previsão da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do Código do IRS.

1) *Preterição de formalidade essencial - audição prévia*

Os Requerentes alegam que a Requerida preteriu uma formalidade essencial relativa à falta de AP por eles apresentada em janeiro de 2026, facto que determina a anulabilidade do procedimento tributário.

Resulta dos autos que a AP foi apresentada ao Serviço de Finanças de Lisboa 5, sendo os argumentos mencionados no despacho final de indeferimento da RG.

Não tendo sido esgrimidos novos argumentos nem apresentada nova factualidade pelos Requerentes nessa sede, a AT não respondeu diretamente ao articulado apresentado, apesar de o considerar e mencionar na decisão final de indeferimento¹⁴.

Foi, assim, cumprido o direito de audição prévia, pese embora não ter surtido qualquer efeito na decisão da AT. O que não corresponde, todavia, à falta de concessão do direito de AP, nem a preterição de formalidade essencial.

Pelo que improcede a alegação dos Requerentes nesta matéria.

2) Questão prévia – falta de pedido de impugnação do objeto imediato

Como questão prévia da sua Resposta, a AT salienta que os Requerentes apenas pedem a anulação do objeto mediato, i.e. a liquidação de IRS n.º 2025..., no valor de € 9.006,51, não peticionando expressamente a anulação da decisão de indeferimento da RG, objeto imediato do litígio: *“Ora, a referida liquidação não é diretamente impugnável, atento o decurso do prazo de impugnação previsto no art.º 10º do RJAT, com as legais consequências (absolvição da instância da Requerida, o que se requer).”*

É verdade que, de acordo com a alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT, a jurisdição arbitral só tem competência material para apreciar a ilegalidade da liquidação, objeto mediato, e não os vícios do indeferimento de reclamações ou recursos.

Contudo, como defendido na decisão arbitral no processo do CAAD n.º 336/2018-T, de 25/06/2019, a reação ao ato primário/objeto imediato/liquidação, na sequência de um ato de segundo ou de terceiro grau (indeferimento de recurso hierárquico ou RG), implica que

¹⁴ Cfr. pg. 42 do PA, o Sr. Chefe de Finanças converte em definitivo o projeto de decisão e mantém a liquidação, mencionando os argumentos dos Requerentes na AP nas secções patentes nas pgs. 45 e 46 do PA: “II – Informação Complementar” e III – “Conclusão”.

estes são igualmente visados e devem ser removidos da ordem jurídica porque os vícios do ato primário, por eles confirmado, os “contamina” - mesmo quando isso não seja porventura explicitado naquela reação.

Pelo que não é *conditio sine qua non* para a legalidade do PPA que se peça - expressamente - a anulação do indeferimento da RG.

Acresce que a regra do artigo 10.º do RJAT em caso de RG e audição prévia da RG modifica o *dies a quo* do prazo de três meses para impugnar a liquidação e que se encontra previsto nos artigos 97.º e 102.º do CPPT: conta-se, nesses casos, a partir da notificação da decisão de indeferimento da RG, aliás como mencionado pela própria AT no ofício em apreço¹⁵.

Se os Requerentes estariam em prazo para impugnar a decisão de indeferimento entre 17/02/2026 e 16/05/2026, não sendo necessário peticionar no PPA a anulação do ato de segundo grau autonomamente, improcede o pedido de absolvição da Requerida quanto a esta matéria.

3) Partilha e mais-valias

Cabe desde logo determinar se a data relevante de aquisição de um imóvel recebido por sucessão é a data da abertura da sucessão (óbito), como defende a Requerente, ou a data da escritura de partilha, como sustenta a AT.

E a relação desse momento com o conceito de transmissão onerosa equiparável a uma alienação, por forma a subsumir-se ao previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do Código do IRS.

¹⁵ Pg. 47 do PA.

Caso a aquisição de imóvel se efetive na partilha, como pretende a Requerida, ocorreria *também pela partilha* uma transmissão onerosa do direito ao imóvel, na qual as tornas recebidas pela Requerente A... constituem um preço/valor de realização, para efeitos do regime das mais-valias imobiliárias tributadas em IRS.

Relembre-se o disposto alínea a) do n.º 1 do artigo 9.º e alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do Código do IRS:

Artigo 9.º

Rendimentos da categoria G

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

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

Artigo 10.º

Mais-valias

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

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

Desde logo, e ao abrigo do princípio da legalidade tributária, a lei não se refere expressamente à partilha na referida alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do Código do IRS.

Há que determinar, então, se a partilha por óbito - da qual resultou a adjudicação a uma das co-herdeiras de um bem imóvel, que integrava a herança a partilhar, com o recebimento de tornas pela outra co-herdeira sua irmã -, poderá consubstanciar uma *alienação onerosa* de direitos reais sobre bens imóveis, para efeitos do regime legal acima citado.

Efeitos jurídicos da partilha

Nos termos conjugados do artigo 2119.º e seguintes do Código Civil, alínea p) do artigo 5.º do Código do Imposto do Selo e do artigo 45.º do Código do IRS, a partilha é o momento de divisão do património hereditário comum entre os herdeiros, sendo o momento em que ocorre uma aquisição de bens que concretizam o quinhão hereditário na esfera dos herdeiros.

Com a partilha, cada um dos herdeiros é considerado desde a abertura da herança o sucessor único dos bens que lhe foram atribuídos – cf. artigo 2119.º do Código Civil.

Será, assim, seguro afirmar que o legislador civil estabeleceu o princípio da retroatividade da partilha, retroagindo os efeitos jurídicos desta à data da abertura da herança.

No mesmo sentido, a jurisprudência^{16, 17} e doutrina¹⁸ maioritárias, têm entendido que a partilha é, por natureza, declarativa e não constitutiva ou translativa, reportando-se a aquisição dos bens ao momento da abertura da sucessão, i.e. da morte do *de cujus*.

¹⁶ A título de exemplo, o Acórdão do Tribunal Central Administrativo - TCA - Sul 20 de Fevereiro de 2025, prolatado no âmbito do processo n.º 155/16, de acordo com o qual “Na sucessão mortis causa, feita a partilha, cada um dos herdeiros é considerado, desde a abertura da herança, sucessor único dos bens que lhe foram atribuídos, sem qualquer destrinça dos que preenchem ou excedem o respetivo quinhão, pelo que momento aquisitivo do imóvel é o da abertura da sucessão”.

¹⁷ E o Supremo Tribunal de Justiça em Acórdão de 07/05/2009, no Processo n.º 08B3572; ou ainda no mesmo sentido, *inter alia*, os Acórdãos da Relação do Porto, de 04/03/2002 – Processo n.º 0151906 e da Relação de Lisboa, de 12/06/96 – Processo n.º 1936 e de 26/11/96 – Processo n.º 740, do qual se cita: “enquanto a herança se mantiver indivisa, cada herdeiro é titular de um direito a uma quota de uma massa de bens, que constitui um património autónomo e não um direito individual sobre cada um dos bens que a integram”.

¹⁸ Capelo de Sousa, Rabindranath, in Lições de Direito das Sucessões, II Vol., Coimbra Ed., pág. 358 e ss: a partilha hereditária “tem um carácter marcadamente declarativo, limitando-se a determinar ou a materializar os bens que compõem o quinhão hereditário de cada herdeiro na herança até então indivisa, quinhão esse adquirido com a aceitação da herança, a qual, como vimos é retroagida ao momento da abertura da sucessão.” E “Cada um dos herdeiros receberá directamente os seus direitos do defunto e não dos restantes co-herdeiros, não tendo a partilha um carácter constitutivo ou translativo pois a aquisição hereditária não decorre de recíprocas alienações e aquisições entre co-partilhantes.”

Se é verdade que não existem direitos reais até à declaração dos mesmos, via partilha, é também verdade que o legislador fiscal não só não tributa a aquisição de imóveis ocorridos no momento da abertura da sucessão (no momento da morte do *de cujus*), como também não se refere ao momento da partilha como relevante para efeitos de apuramento de mais-valias imobiliárias. Não o refere na lei nem a ele parece aludir no regime das mais-valias imobiliárias. Nem a analogia será permitida no direito fiscal.

Destaque-se, nesse sentido, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo - STA, de 12/02/2020, proferido no âmbito do processo n.º 0360/12.0BECBR, proferido no processo n.º 0360/12.0BECBR, cuja fundamentação mantém plena atualidade para a questão em apreço: *"Ao aludir, na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, à 'alienação onerosa de direitos reais sobre imóveis', sem qualquer outra especificação, o legislador está a servir-se de um termo próprio do direito civil. (...) Se o legislador pretendesse incluir no conceito de alienação onerosa a partilha desses bens não poderia prescindir-se de o fazer expressamente. (...) Tem prevalecido o entendimento de que a partilha hereditária tem caráter marcadamente declarativo, limitando-se a materializar os bens que compõem o quinhão hereditário, não decorrendo a aquisição hereditária de recíprocas alienações e aquisições entre os co-partilhantes."*

Resultam várias conclusões cruciais deste aresto:

- a expressão "alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis", constante da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do Código do IRS, deve ser interpretada segundo o significado que assume no direito civil;
- a partilha hereditária não constitui um negócio translativo da propriedade;
- a aquisição juridicamente relevante ocorre com a abertura da sucessão;
- a mera adjudicação dos bens em partilha não configura, por si só, uma transmissão onerosa de direitos reais sobre imóveis.

Também a própria AT manifestou na **Circular n.º 21/92, de 19 de outubro, da Direcção de Serviços do IRS** que: *"O momento de aquisição dos bens por sucessão mortis causa é o da abertura da herança, ainda que na partilha sejam adjudicados aos herdeiros bens de valor superior aos da sua quota ideal."*

Nos termos do artigo 68.º-A da Lei Geral Tributária, as orientações administrativas constantes das circulares vinculam a Administração Tributária perante os contribuintes, constituindo igualmente um relevante elemento interpretativo do regime legal em causa.

Pagamento e recebimento de tornas na partilha

Importa então determinar se o pagamento e recebimento de tornas é suscetível de alterar as conclusões anteriormente enunciadas. Entende este Tribunal que não.

Com efeito, se a partilha hereditária tem natureza declarativa e não translativa, o simples facto de um dos herdeiros receber uma compensação pecuniária destinada a igualar os quinhões hereditários não transforma essa operação numa alienação onerosa de direitos reais sobre imóveis.

As tornas não constituem o preço de uma venda nem representam a contraprestação da transmissão de um direito real imobiliário. A sua função é diversa: destinam-se exclusivamente a assegurar a correspondência económica entre os bens adjudicados e o quinhão hereditário a que cada interessado tem direito.

Por essa razão, o herdeiro que recebe tornas não aliena um imóvel ao co-herdeiro adjudicatário. Recebe apenas uma compensação destinada a repor o equilíbrio patrimonial decorrente da partilha.

No caso concreto, a Requerente A... não recebeu quaisquer bens para além da quota hereditária que lhe cabia, tendo as tornas recebido apenas a função de assegurar o preenchimento do respetivo quinhão hereditário.

Opinião diametralmente oposta resulta da informação vinculativa do processo n.º 1351/2018, na qual a Administração Tributária defende que os herdeiros compensados por tornas devem considerar-se como tendo alienado parcialmente a quota-parte a que tinham direito no património hereditário, sendo tributados em sede do regime das mais-valias imobiliárias.

Todavia, tal entendimento não se mostra compatível com a natureza jurídica do direito hereditário nem com o regime legal das mais-valias imobiliárias. Não se vislumbra como o recebimento de tornas possa corresponder à alienação de um direito real sobre um imóvel determinado quando esse direito real individualizado apenas se concretiza no momento da partilha. Acresce que as tornas não constituem a contraprestação de uma transmissão de propriedade, mas antes um mecanismo de correção destinado a assegurar a igualdade material dos quinhões hereditários.

A AT alega ainda que a solução encontrada pelo acórdão do STA de 12/02/2025, no processo 1868/22.5BEBRG, respeitante a partilha subsequente a divórcio, seria aplicável ao caso *sub judice*. Nesse aresto, o STA conclui que o recebimento de tornas pode configurar uma alienação onerosa de direito real imobiliário quando existe alienação da quota-parte detida pelo titular.

Contudo, o caso incidia sobre uma situação em que os ex-cônjuges já eram titulares de quota-parte concreta de um imóvel, não envolvia uma herança indivisa e o fundamento central do STA foi a alienação de uma quota concreta de 50% de um imóvel já

individualizado. Ao passo que na herança indivisa não existe previamente um direito real autónomo sobre metade do imóvel, mas apenas um direito ao quinhão hereditário.

Alega ainda a AT o recebimento de tornas acima do excesso de quota-parte hereditária é já reconhecido como uma transmissão onerosa de direitos reais sobre imóveis tributado em sede da alínea c) do n.º 5 do artigo 2.º do Código do IMT, pelo que o reconhecimento se impõe igual em sede do IRS, quanto ao apuramento de mais-valias.

Contudo, mesmo no caso – não o presente - de *excesso de quota-parte hereditária*, a incidência em IMT não determina automaticamente a incidência em IRS. Acresce que a norma do IMT é taxativa, o que expressa desde logo a intenção do legislador em tributar *O excesso da quota-parte que ao adquirente pertencer, nos bens imóveis, em ato de divisão ou partilhas, bem como a alienação da herança ou quinhão hereditário ou do direito à meação*¹⁹;

Aliás, corolário do princípio da legalidade tributária²⁰, é a proibição da integração analógica das normas tributárias de incidência, não podendo o intérprete alargar o âmbito de aplicação da lei a situações não expressamente previstas pelo legislador.

Na ausência de previsão legal clara e inequívoca para a tributação dum excesso de quota-parte (que não existiu no presente caso, reitere-se) no regime de mais-valias imobiliárias do IRS, não cabe à AT enquadrar o recebimento de tornas naquele regime.

O facto de a Requerente A... se tornar, com a partilha, credora de tornas da sua co-herdeira e irmã, não produz qualquer efeito jurídico sobre a atribuição da propriedade, já ocorrida com efeitos reportados à data da abertura da sucessão. No limite, a ocorrer qualquer

¹⁹ A redação é recente, introduzida pela Lei n.º 12/2022, de 27 de junho.

²⁰ Consagrado no n.º 2 do artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa e concretizado nos artigos 8.º e 11.º da Lei Geral Tributária.

aquisição de bens – gratuita, ainda assim – tê-lo-ia sido na data da abertura da sucessão – a morte do *de cujus*.

Pois, se não ocorre uma nova aquisição no momento da partilha, menos ainda poderia existir uma transmissão, nem qualquer operação assimilada a tal, como uma compra e venda, apenas por serem atribuídas tornas destinadas a compor um quinhão hereditário, e não a ultrapassá-lo.

Neste sentido, veja-se ainda, o acórdão do STA, de 07/04/2021 (Processo n.º 077/17.0BEPDL), no qual se defende que, apenas na partilha, o herdeiro a quem o bem é adjudicado passa a ser titular de um direito de propriedade sobre imóveis, **tendo tal desfasamento temporal o efeito de nem o recebimento de tornas poder equiparar esse momento declarativo a uma transmissão onerosa de direitos reais sobre imóveis**: “IV - Tendo presente que este Supremo Tribunal Administrativo assume que, feita a partilha, cada um dos herdeiros é considerado, desde a abertura da herança, sucessor único dos bens que lhe foram atribuídos, sem qualquer destrinça dos que preenchem ou excedem o respetivo quinhão e ainda que um negócio jurídico de partilha de bens não é confundível com o contrato (nominado) de compra e venda, pelo qual se transmite a propriedade de uma coisa, ou outro direito, mediante um preço, porquanto, desde logo, quanto a este último, o pagamento de tornas (forma privativa e específica de, numa partilha, o herdeiro que recebe bens/direitos em excesso cobrir a diferença - de valor monetário - aos demais) não tem a natureza de preço (correspondente à parte excedente, por exemplo, de uma parcela de um imóvel), mas sim, consubstancia uma forma de compensação, aos outros herdeiros/interessados, pelo excesso de quota-parte, resulta claro que **não tem qualquer relevância**, para efeitos do apuramento das mais-valias sujeitas a tributação, o facto de, para efeitos de partilha, os herdeiros **terem atribuído ao imóvel em questão o valor de € 55.500,00**, valor pelo qual foi adjudicado aos Recorridos (ponto 1) do probatório), nem se esta realidade redundou num excesso do seu quinhão hereditário, dado que, como vimos, do tal eventual excesso (que

também não está demonstrado nos autos) não deriva uma aquisição para efeitos de IRS, por não existir norma que o estabeleça expressamente e se não existe aquisição, o presente recurso subordinado está condenado ao insucesso, na medida em que tem como pressuposto que a verba foi adquirida aos restantes herdeiros e que, por isso, o valor a atender é o dessa aquisição (onerosa)” (sublinhados deste tribunal).

Mais recentemente e sobre uma partilha em contexto de divórcio, na qual a AT defendia a tributação como mais-valias das tornas pagas ao ex-cônjuge para a composição da partilha, lê-se no Acórdão de 12/03/2026 do TCA Norte, no âmbito do processo n.º 00333/16.4BECBR: “A partilha de bens comuns do casal, na sequência de processo de separação de pessoas e bens, não configura uma operação de alienação onerosa da propriedade ainda que, por efeito da adjudicação de bens que excedam o valor da meação de um dos ex-cônjuges, o outro fique com direito a tornas.”

No CAAD, veja-se a decisão arbitral no processo 1162/2024, em caso similar ao que nos ocupa, de partilha de herança²¹: “A atribuição do direito a tornas, na sequência da partilha

²¹ E, menos recentemente, a decisão arbitral n.º 56/2013 -T, à qual também se adere:

“Daqui releva directamente que as tornas que o herdeiro receba têm necessária correspondência com bens (ou partes de bens) que lhe caberiam e que foram adjudicados a outro herdeiro no âmbito da partilha e que as tornas que o herdeiro pague se referem a bens que lhe foram atribuídos na partilha, mas que caberiam na quota-parte de outro herdeiro.

Nesta última hipótese, haverá lugar a tornas quando se verifica um excesso de bens licitados, implicando que o herdeiro que receba em excesso ao que legitimamente lhe caiba, porque superior à sua parte na herança, ficará obrigado ao seu pagamento.

Ora, só na medida do excesso, na parte que excedesse a quota hereditária, caso se aderisse à tese do carácter constitutivo da partilha, é que se poderia eventualmente considerar que a aquisição do excesso teria tido lugar na data da partilha. Todavia, reitera-se, nem sequer é essa a situação vertente, pois a Requerente não recebeu quaisquer bens em excesso, pelo contrário. (...)

Assim, a AT incorreu no erro de considerar como acréscimo patrimonial o recebimento de tornas (...), posição esta que não tem qualquer assento nos factos nem apoio legal.

Com efeito, com o recebimento de tornas foi tão-só reposto o quinhão hereditário a que a Requerente tinha direito, face à atribuição de bens em “excesso” à sua irmã, co-herdeira. Pelo que a ocorrer um acréscimo patrimonial passível de tributação em imposto sobre o rendimento este verificar-se-ia na esfera da co-herdeira sua irmã e não da Requerente.”

efectuada, destinando-se a igualar os quinhões de cada um dos interessados, não transforma a partilha num contrato de compra e venda (nem as tornas em preço).”

E não relevará, para efeitos do disposto no regime de mais-valias do IRS e como defendido pelo STA, o valor atribuído ao imóvel em causa pelos herdeiros partilhantes, ou se o mesmo difere ou não do seu valor patrimonial tributário, por exemplo, por inexistir norma que taxativamente catalogue esta compensação como preço/ valor de realização.

Se as tornas recebidas constituem um modo de composição do quinhão hereditário, destinado a igualar os direitos que cada um dos herdeiros possui sobre a herança, não podem então ser reconduzidas ao conceito de preço (enquanto contrapartida de um contrato de compra e venda) e, como tal, não têm a natureza de rendimento-acréscimo enquadrável no conceito de mais-valia.

Sem mais delongas e aderindo à doutrina e jurisprudência vindas de citar, formularemos as seguintes conclusões:

1. Nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do Código do IRS, apenas estão sujeitas a tributação as mais-valias imobiliárias resultantes da *“alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis”*.
2. A aquisição da posição sucessória e do direito hereditário ocorrem **na abertura da sucessão**, concluem a doutrina e jurisprudência maioritárias;
3. Também a própria AT, em Circular que a vincula, reconheceu que o momento da aquisição dos bens por sucessão é a abertura da herança.
4. Mas a concretização ou individualização dos bens ocorre apenas na partilha, sendo o direito de cada herdeiro sobre bens determinados materializado nesse momento, conforme decorre do disposto nos artigos 2024.º, 2031.º, 2119.º e 2124.º do Código Civil.

5. Então, na partilha, não há uma (nova) aquisição onerosa ou translativa de direito real sobre imóveis, não existindo facto aquisitivo para efeitos do regime das mais-valias em IRS.
6. Se a **alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do Código do IRS** tributa ganhos provenientes da alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, a partilha não é então o momento a que se refere a lei.
7. Pois, para existir alienação onerosa, é necessário que ocorra uma transmissão. E onerosa.
8. Também o pagamento de tornas **não configura uma transmissão**.
9. Admitindo (como parte da jurisprudência admite) que apenas o excesso relativamente ao quinhão hereditário pudesse constituir uma aquisição autónoma, tal não sucederia neste caso, dado que a Requerente A... **não pagou tornas nem recebeu quaisquer bens em excesso à sua quota hereditária**.
10. Com o recebimento de tornas, foi tão-só repost o quinhão hereditário a que a Requerente tinha direito, tendo esta sido apenas ressarcida do valor correspondente à participação ideal que detinha na herança indivisa.
11. Se inexistir um elemento económico suscetível de caracterizar uma aquisição onerosa, a adjudicação de um imóvel a um dos co-herdeiros, no âmbito de procedimento de partilha, acompanhada da compensação financeira correspondente ao valor da quota ideal da aqui Requerente, não configura uma alienação onerosa de direito real sobre imóvel, mas antes a mera concretização material do respetivo quinhão hereditário.
12. Ainda que exista uma vantagem económica ou valorização patrimonial, a mesma não corresponde a uma mais-valia tributável nos termos do artigo 10.º do CIRS.
13. E, ainda que parte da jurisprudência admita relevância tributária relativamente ao excesso adquirido pelo herdeiro para além da quota hereditária, essa questão não se coloca nos presentes autos, porquanto a Requerente A... não recebeu quaisquer bens para além do quinhão que lhe cabia.

14. Este entendimento encontra hoje sobejo respaldo jurisprudencial nos tribunais superiores e no CAAD.
15. Pelo exposto, conclui-se que a **partilha por óbito de bens da herança com recebimento de tornas de valor não superior ao quinhão hereditário da Requerente, se encontra excluída do âmbito da norma de incidência de IRS por não configurar uma “alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis”**, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do Código do IRS.
16. A incidência objetiva em sede de IRS depende de previsão legal clara e expressa, resultando do princípio da legalidade tributária que as normas de incidência tributária não admitem integração analógica. Não existindo norma expressa que qualifique o recebimento de tornas em situação como a dos autos como alienação onerosa de direito real imobiliário, é vedado ao intérprete alargar por analogia a norma de incidência do artigo 10.º do CIRS.
17. Não se verificando os pressupostos de incidência objetiva previstos no artigo 10.º do Código do IRS, é ilegal a liquidação de IRS em crise, e a decisão de indeferimento da RG que a confirmou, por vício de violação por erro nos pressupostos de facto e de direito.

Assiste assim razão aos Requerentes, devendo a liquidação de IRS *sub judice* ser anulada.

3. Reembolso do imposto indevidamente pago e juros indemnizatórios

Os Requerentes pedem ainda a condenação da AT na devolução do imposto indevidamente pago, acrescido do pagamento de juros indemnizatórios, à taxa legal, calculados sobre o imposto.

Da ilegalidade do ato de liquidação de IRS, resulta para a AT a obrigação de restabelecer a situação que existiria se os atos não tivessem sido praticados.

Nos termos do disposto na alínea b) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a AT, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo, cabendo-lhe *“restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito”*. Regra que se encontra em linha com o preceituado no artigo 100.º da LGT, aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

E, à luz do n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, *“é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”*.

A jurisprudência consolidada do STA determina que *“não obstante o erro da autoliquidação seja imputável ao contribuinte, esse erro passa a ser imputável à Administração Tributável a partir do momento em que, tendo na sua posse os elementos necessários, deveria ter proferido decisão a corrigir o erro e mantém a situação de erro e pagamento indevido do imposto”²²*.

Resulta dos autos que a AT teve conhecimento integral dos factos através da RG e manteve a liquidação apesar da jurisprudência conhecida; nestes termos, o erro passou a ser imputável aos serviços a partir do indeferimento.

Assim, são devidos juros indemnizatórios aos Requerentes, calculados à taxa legal, desde o indeferimento (expresso) da RG – notificado em 16/02/2026 - até à data do processamento da respetiva nota de crédito, por força do disposto no n.º 5 dos artigos 24.º

²² Acórdão do STA de 09/12/2021, processo n.º 01098/16, e mais recentemente, entre outras, decisão do TCA Norte de 26/03/2026, no âmbito do processo 01248/14.6BEPRT.

do RJAT, alínea c) do n.º 1 e n.º 4 do artigo 43.º, artigo 100.º, da LGT, bem como n.º 2 do artigo 61.º do CPPT, sobre o valor efetivamente pago de € 9.006,51.

4. Dispositivo

Com base no que antecede, decide o Tribunal Arbitral julgar o pedido de pronúncia arbitral procedente e, em consequência:

- a) Declarar a ilegalidade e anulação do ato tributário de autoliquidação de IRS, referente ao ano de 2024, no montante de € 9.006,51, e por inerência a decisão de indeferimento da RG graciosa contra eles proferida;
- b) Condenar a Requerida no reembolso do imposto indevidamente pago pelos Requerentes e no pagamento de juros indemnizatórios, contados desde a data do indeferimento da RG até à data do processamento da respetiva nota de crédito.
- c) Condenar a Requerida no pagamento das custas processuais.

Fixa-se à causa o **valor** de € 9.006,51 nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 97º-A do CPPT, aplicável ex vi das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Fixa-se o valor da **taxa de arbitragem** em € 918,00, nos termos da Tabela I da Tabela Anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, bem como do disposto no n.º 2 do artigo 12.º e do n.º 4 do artigo 22.º, ambos do RJAT, e do n.º 1 do artigo 4.º, do citado Regulamento, a suportar também pela Requerida, em resultado do decaimento.

Lisboa, 21 de setembro de 2026.

Notifique-se.

A Árbitra,

Frederica Marques Pinto