

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 168/2026-T

Tema: IRS — Alienação de imóveis integrantes de heranças indivisas — art. 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS

Sumário:

Os ganhos imputados aos herdeiros em resultado da alienação, conjuntamente por todos eles, de imóveis integrantes de heranças ainda indivisas, não são tributáveis como mais-valias imobiliárias ao abrigo do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS, por não serem os herdeiros, antes da partilha, titulares de direitos reais individualizados sobre esses bens.

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro Ricardo Marques Candeias, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o presente Tribunal Arbitral, decide nos termos que se seguem:

I — RELATÓRIO

A. Dinâmica processual

1. **A...**, contribuinte fiscal n.º ..., **B...**, contribuinte fiscal n.º ... e **C...**, contribuinte fiscal n.º ..., estes últimos casados entre si no regime de comunhão de adquiridos, doravante designados por “Requerentes”, apresentaram pedido de pronúncia arbitral ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a

redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro (doravante, abreviadamente designado RJAT), para que sejam anuladas as decisões de indeferimento das reclamações graciosas com os números ...2025... e ...2025..., e, consequentemente, a anulação dos atos de liquidação de Imposto do Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) relativos a 2024, número 2025..., com o valor a pagar de € 2.403,88, e número 2025..., com o valor a reembolsar de € 1.355,43, com o valor económico de € 5.084,53, e posterior emissão das liquidações corretas.

2. É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**, doravante também designada por “Requerida” ou “AT”.
3. No dia 18 de fevereiro de 2026 o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado aos Requerentes e à AT.
4. Os Requerentes não procederam à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, 1, e no artigo 11.º, 1, b), ambos do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou o signatário como árbitro do tribunal arbitral singular, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.
5. Em 8 de abril de 2026 as partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar.
6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral Singular foi constituído a 28 de abril de 2026.
7. A 2 de junho de 2026, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta, impugnando.
8. Ao abrigo do disposto nas als. c) e e) do artigo 16.º, e n.º 2 do artigo 29.º, ambos do RJAT, a 23 de junho de 2026 foi dispensada a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT.
9. No mesmo despacho, foi facultada às Partes a possibilidade de apresentarem, em simultâneo, alegações finais escritas, e foi indicado o dia 30 de setembro de 2026 como data previsível para a prolação da decisão arbitral, tendo ainda os Requerentes sido advertidos para procederem ao pagamento da taxa arbitral subsequente e comunicar esse pagamento ao CAAD.

10. Os Requerentes apresentaram as suas alegações finais escritas em 14 de julho de 2026, mantendo, no essencial, os fundamentos e os pedidos formulados no pedido de pronúncia arbitral.
11. A Requerida apresentou as suas alegações finais escritas em 27 de agosto de 2026, nas quais reiterou a posição sustentada na resposta.

B. Posição das partes

Para fundamentar o seu pedido alegam os Requerentes, em síntese, que os imóveis alienados em 2024 integravam heranças ainda indivisas, não tendo ocorrido qualquer partilha, pelo que A... e B..., enquanto herdeiras, não eram titulares de direitos reais individualizados sobre aqueles bens, mas apenas de uma quota ideal sobre a universalidade constituída pelas heranças. Defendem, por isso, que a intervenção conjunta dos herdeiros nos atos de alienação, exigida pelo artigo 2091.º do Código Civil, não altera a natureza do direito transmitido, nem permite qualificar a operação como alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, para efeitos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS.

Invocando, designadamente, o acórdão uniformizador do STA, de 29 de abril de 2025, processo n.º 033/24.1BALSB, os Requerentes contestam a distinção estabelecida pela AT entre a alienação de quinhão hereditário e a alienação conjunta de um bem concreto da herança, por entenderem que tal distinção não encontra suporte legal e viola os princípios da legalidade e da tipicidade tributárias.

Concluem, assim, que os ganhos obtidos não constituem mais-valias tributáveis em IRS, devendo ser anuladas as decisões de indeferimento das reclamações graciosas e, na parte impugnada, as liquidações subjacentes, com a consequente reconstituição da situação tributária.

Por sua vez, em sentido inverso, a AT sustenta que as operações em causa não consubstanciaram a alienação de quinhões hereditários, mas a alienação onerosa de dois bens imóveis concretos, determinados e individualizados, realizada conjuntamente por todos os herdeiros.

Invoca, designadamente, o teor das escrituras, a individualização dos imóveis, a liquidação de IMT como aquisição de direitos reais e o ingresso dos prédios na esfera jurídica dos adquirentes, defendendo, à luz do princípio da prevalência da substância sobre a forma, que os negócios realizaram o facto tributário previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS. Considera, por isso, que a situação é materialmente distinta da apreciada no acórdão uniformizador do STA, de 29 de abril de 2025, relativo à alienação de quinhão hereditário.

A AT acrescenta que a não tributação da alienação de um imóvel concreto integrante de herança indivisa, quando a mesma alienação seria tributada após a partilha, conduziria a um tratamento fiscal diferenciado de situações economicamente equivalentes, contrário aos princípios da igualdade tributária e da capacidade contributiva, consagrados nos artigos 13.º, 103.º e 104.º da CRP.

Conclui, assim, pela legalidade das liquidações e das decisões de indeferimento das reclamações gratuitas e pela improcedência do pedido arbitral; subsidiariamente, caso o pedido venha a proceder, sustenta que a quantificação de eventual montante a reembolsar deverá ser efetuada em sede de execução da decisão arbitral.

C. Thema decidendum

Como resulta, a questão que constitui o *thema decidendum* consiste em determinar se a alienação, conjuntamente por todos os herdeiros, de bens imóveis concretos e individualizados integrantes de heranças ainda indivisas consubstancia, para efeitos fiscais, uma alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, cujos ganhos se encontram sujeitos a IRS, nos termos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS, como sustenta a Requerida, ou se, não sendo os herdeiros, antes da partilha, titulares de direitos reais sobre bens determinados da herança, tais alienações permanecem fora do âmbito de incidência daquela norma, como defendem os Requerentes, importando, para o efeito, aferir da aplicabilidade ao caso da jurisprudência uniformizada pelo Supremo Tribunal Administrativo quanto à alienação de quinhões hereditários.

II — SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, 1, a), 5.º, 6.º, 1, e 10.º, 1, do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (cf. artigos 4.º e 10.º, 2, do RJAT, e artigo 1.º, Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo (artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, *ex vi* artigo 102.º, n.º 1, do CPPT).

O processo não enferma de nulidades, não foram suscitadas exceções nem existem questões prévias que obstem ao conhecimento do mérito da causa.

III — FUNDAMENTAÇÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

A) Os Requerentes **A...** e **B...**, esta casada no regime de comunhão de adquiridos com **C...**, foram habilitadas como herdeiras da herança aberta por óbito de **D...** (27 de setembro de 2011), de **E...** (27 de julho de 2019) e de **F...** (24 de julho de 2023).

B) Integravam os acervos hereditários, entre outros bens, o prédio rústico sito em ..., freguesia de ..., concelho de Chaves, inscrito na respetiva matriz predial rústica sob o artigo ... e descrito na Conservatória do Registo Predial de Chaves sob o n.º ... e o prédio urbano situado na Rua ..., freguesia de ..., concelho de Chaves, inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ... e descrito na Conservatória do Registo Predial de Chaves sob o n.º

C) Por escrituras públicas denominadas de "COMPRA E VENDA", as Requerentes, conjuntamente com os demais herdeiros, declararam vender o primeiro daqueles prédios, em 9 de fevereiro de 2024, pelo preço de € 70.000,00, e o segundo, em 19 de julho de 2024, pelo preço de € 65.000,00.

D) À data das referidas alienações, as heranças em causa permaneciam indivisas, subsistindo, em nome destas, outros imóveis.

E) A Requerente A..., por um lado, e os Requerentes B... e C..., mediante declaração conjunta, por outro, inscreveram no anexo G das respetivas declarações de rendimentos Modelo 3 de IRS, referentes ao ano de 2024, o seguinte:

Linha 4001:

- Valor de Realização: € 2.166,67 (19-07-2024);
- Valor de Aquisição: € 346,33 (06-12-2005);
- Despesas e encargos: € 133,33;
- Freguesia: ... (Freguesia de ...);
- Tipo: U (Urbano);
- Artigo:...;
- Quota-parte: 3,33%.

Linha 4002:

- Valor de Realização: € 14.000,00 (09-02-2024);
- Valor de Aquisição: € 155,42 (04-04-2001);
- Despesas e encargos: € 1.000,00;
- Freguesia: ...(Freguesia de ...);
- Tipo: R (Rústico);
- Artigo: ...;
- Quota-parte: 20,00%.

F) Em nome da Requerente A... foi emitida a liquidação de IRS n.º 2025..., da qual resultou imposto a pagar no montante de € 2.403,88.

G) Em 17 de agosto de 2025, aquela Requerente apresentou declaração de substituição de IRS relativa ao ano de 2024, suprimindo o Anexo G, a qual foi, por despacho de 8 de outubro de 2025, convalidada em reclamação graciosa, dando origem ao processo n.º ...2025..., tendo a Requerente exercido o respetivo direito de audição.

H) Por despacho de 14 de novembro de 2025, foi indeferida a reclamação graciosa n.º ...2025..., com a seguinte fundamentação:

IV. Decisão o parágrafo único “Nestes termos, acordam os Juizes deste Supremo Tribunal em, admitindo o recurso, tomar conhecimento do mérito do mesmo, negar provimento, e uniformizar jurisprudência no sentido de que a alienação de quinhão hereditário não configura “alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis”, nos termos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do Código do IRS.”, e no seu sumário o parágrafo único “A alienação de quinhão hereditário não configura “alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis”, nos termos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do Código do IRS, pelo que não estão sujeitos a este imposto os eventuais ganhos resultantes dessa alienação.”, não subsistirão dúvidas de que este acórdão se refere unicamente a alienações de quinhões hereditários com a exclusão destas do âmbito de incidência em sede de IRS, sendo abusivo qualquer outro entendimento;

- Consistindo o quinhão hereditário a quota-parte da herança a que cada um dos herdeiros tem direito numa herança, e verificando-se a existência, na presente data, de diversos imóveis inscritos ainda em nome das referidas heranças, não é possível alegar que não foram transmitidos direitos reais (propriedade) sobre os imóveis. Seria até bizarro para os adquirentes descobrirem agora, posteriormente aos documentos translativos outorgados, que não possuíam o direito de propriedade sobre eles;

- Pelo entendimento da reclamante os adquirentes não teriam adquirido direitos reais sobre os imóveis, mas não justifica documentalmente ou de outro modo (nem se concebe como o poderá fazer), o que é que, segundo a sua tese, foi transmitido;

- Aliás, a petição apresentada como direito de audição, convenientemente ignora as conclusões do acórdão, a delimitação casuística, faz interpretações condizentes apenas à sua pretensão e desprovidas de sustentação factual, contrariadas aliás por suporte documental, nomeadamente os documentos translativos onde em nenhum local é referido a alienação de quinhões hereditários, e é contrariada pelo já referido facto de existirem ainda imóveis pertencentes às heranças que se mantêm inscritos no seu nome;

- Em resumo, a reclamante alienou direitos de propriedade de quotas-partes de dois imóveis pertencente a heranças das quais é herdeira, e não os direitos aos quinhões hereditários das mesmas.

CONCLUSÃO

Pelo que, não sendo demonstrando o incumprimento das regras de incidência de imposto constantes da alínea a) do nº1 do artigo 10º do CIRIS, sou de opinião de que se deverá manter o sentido de decisão de INDEFERIMENTO da presente reclamação.

I) Da referida declaração conjunta de rendimentos Modelo 3 de IRS 2024 apresentada pelos segundos Requerentes resultou a liquidação de IRS n.º 2025..., relativa ao ano de 2024, na qual foi apurado um rendimento global de € 89.588,95, um rendimento coletável de € 78.232,24 e um valor a reembolsar de € 1.355,43.

J) Em 16 de agosto de 2025, os Requerentes apresentaram declaração de substituição de IRS relativa ao ano de 2024, excluindo o Anexo G, por entenderem que os ganhos resultantes das alienações acima referidas não se encontravam sujeitos a IRS.

K) A referida declaração de substituição foi convolada em reclamação graciosa, à qual foi atribuído o processo n.º ...2025..., tendo os Requerentes exercido o respetivo direito de audição.

L) Por despacho de 12 de novembro de 2025, a reclamação graciosa referida na alínea antecedente foi indeferida, com a seguinte fundamentação:

• Através de escritura de compra e venda lavrada em 2024/07/19 no Cartório Notarial de [redacted] em Chaves, os mesmos alienantes juntamente com os herdeiros de outros ascendentes, venderam, pelo valor de € 75000,00, o direito de propriedade plena do imóvel inscrito na matriz predial urbana da freguesia de [redacted], concelho de Chaves, sob o artigo [redacted].

• Face ao acórdão em causa, onde consta, no seu ponto III. Conclusão, o parágrafo único "A alienação de quinhão hereditário não configura "alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis", nos termos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do Código do IRS, pelo que não estão sujeitos a este imposto os eventuais ganhos resultantes dessa alienação.", no seu ponto IV. Decisão o parágrafo único "Nestes termos, acordam os Juizes deste Supremo Tribunal em, admitindo o recurso, tomar conhecimento do mérito do mesmo, negar provimento, e uniformizar jurisprudência no sentido de que a alienação de quinhão hereditário não configura "alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis", nos termos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do Código do IRS.", e no seu sumário o parágrafo único "A alienação de quinhão hereditário não configura "alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis", nos termos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do Código do IRS, pelo que não estão sujeitos a este imposto os eventuais ganhos resultantes dessa alienação.", não subsistirão dúvidas de que este acórdão se refere unicamente a alienações de quinhões hereditários com a exclusão destas do âmbito de incidência em sede de IRS, sendo abusivo qualquer outro entendimento;

• Consistindo o quinhão hereditário a quota-parte da herança a que cada um dos herdeiros tem direito numa herança, e verificando-se a existência, na presente data, de diversos imóveis inscritos ainda em nome das referidas heranças, não é possível alegar que não foram transmitidos direitos reais (propriedade) sobre os imóveis. Seria até bizarro para os adquirentes descobrirem agora, posteriormente aos documentos translativos outorgados, que não possuíam o direito de propriedade sobre eles;

• Pelo entendimento do reclamante os adquirentes não teriam adquirido direitos reais sobre os imóveis, mas não justifica documentalmente ou de outro modo (nem se concebe como o poderá fazer), o que é, segundo a sua tese, foi transmitido;

• Aliás, a petição apresentada como direito de audição, convenientemente ignora as conclusões do acórdão, a delimitação casuística, faz interpretações condizentes apenas à sua pretensão, faz afirmações desprovidas de sustentação factual, contrariadas aliás por suporte documental, nomeadamente os documentos translativos onde em nenhum local é referido a alienação de quinhões hereditários, e é contrariada pelo já referido facto de existirem ainda imóveis pertencentes às heranças que se mantêm inscritos no seu nome;

• Em conclusão, o reclamante e o seu cônjuge alienaram direitos de propriedade de quotas-partes de dois imóveis pertencente a heranças dos quais são herdeiros, e não os direitos aos quinhões hereditários das mesmas;

M) O pedido de pronúncia arbitral foi apresentado em 16 de fevereiro de 2026 e aceite a 18 de fevereiro de 2026 pelo Presidente do CAAD.

A.2. Factos dados como não provados

Com relevo para a decisão, não foram identificados factos que devam considerar-se como não provados.

A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem de 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 discriminar a matéria provada da não provada (cfr. artigo 123.º, 2, do CPPT, e artigo 607.º, 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, 1, a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de direito (cfr. anterior artigo 511.º, 1, do CPC, correspondente ao atual artigo 596.º, aplicável *ex vi* artigo 29.º, 1, e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º, 7, do CPPT, e a prova documental junta aos autos, nomeadamente, os elementos constantes dos processos administrativos remetidos pela Requerida, as habilitações de herdeiros, os elementos matriciais e registrais dos imóveis, os instrumentos de compra e venda, as declarações Modelo 3 de IRS e respetivos Anexos G, as demonstrações de liquidação, as declarações de substituição e os procedimentos de reclamação graciosa e respetivas decisões finais, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

Na verdade, segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a decisão, em relação às provas produzidas, na prudente convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme o n.º 5 do artigo 607.º, do CPC.

Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (v.g., força probatória plena dos documentos autênticos, conforme artigo 371.º, do CCiv.) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

B. DE DIREITO

Como vimos, o *thema decidendum* consiste em determinar se a alienação onerosa, por todos os co-herdeiros, de bens imóveis determinados que integram heranças ainda indivisas, sem que tenha ocorrido a respetiva partilha e subsistindo outros bens nos acervos hereditários, consubstancia, na esfera jurídica de cada um dos Requerentes, uma «alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis», subsumível ao artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS,

ou se, diversamente, estando os imóveis integrados em patrimónios hereditários indivisos, os Requerentes não eram titulares de qualquer direito real individualizado sobre aqueles bens, não se verificando, por conseguinte, o pressuposto de incidência previsto naquela norma.

Como resulta dos autos, para os Requerentes os imóveis transmitidos em 2024 faziam parte de heranças que permaneciam indivisas, não tendo sido objeto de partilha. Nessa medida, enquanto herdeiras, as Requerentes não detinham qualquer direito real autónomo e individualizado sobre aqueles imóveis, sendo apenas titulares de uma quota ideal incidente sobre a universalidade dos patrimónios hereditários. Entendem, consequentemente, que a intervenção conjunta dos herdeiros nos negócios de alienação, nos termos exigidos pelo artigo 2091.º do Código Civil, não modifica a natureza jurídica dos direitos de que eram titulares, nem permite reconduzir tais operações à alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis prevista no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS.

Apoiando-se, em particular, no acórdão uniformizador do STA, de 29 de abril de 2025, proferido no processo n.º 33/24.1BALSb, os Requerentes rejeitam a diferenciação efetuada pela AT entre a transmissão de um quinhão hereditário e a alienação, por todos os herdeiros, de um bem determinado pertencente à herança. Consideram que essa diferenciação não encontra fundamento bastante na lei e que a sujeição a imposto daí resultante se mostra incompatível com os princípios da legalidade e da tipicidade em matéria tributária. Daí entenderem que os ganhos decorrentes das referidas transmissões não integram o conceito de mais-valias tributáveis em IRS.

Em posição oposta, a Requerida sustenta que os negócios realizados não tiveram por objeto a transmissão de quinhões hereditários, mas antes a alienação onerosa de dois imóveis concretamente identificados e individualizados, efetuada com a intervenção conjunta da totalidade dos herdeiros.

Para o efeito, a AT atribui particular relevância ao conteúdo das escrituras públicas, à identificação específica dos prédios nelas efetuada, à liquidação de IMT enquanto aquisição de direitos reais e à subsequente integração dos imóveis no património dos adquirentes.

Invocando o princípio da prevalência da substância sobre a forma, entende que as operações concretizaram uma transmissão onerosa de direitos reais sobre imóveis, preenchendo, assim, a previsão do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS. Considera, nessa

medida, que a factualidade dos presentes autos não é equiparável à subjacente ao acórdão uniformizador do STA de 29 de abril de 2025, por este respeitar à alienação de quinhão hereditário.

Acrescenta a Requerida que excluir de tributação a alienação de um imóvel determinado enquanto integrado numa herança indivisa, quando idêntica transmissão seria tributável se realizada após a partilha, implicaria conferir tratamento fiscal distinto a situações economicamente equivalentes. Tal solução seria, no seu entendimento, incompatível com os princípios da igualdade tributária e da capacidade contributiva, decorrentes dos artigos 13.º, 103.º e 104.º da CRP.

A questão que nos ocupa não é nova e conheceu, durante algum tempo, soluções não inteiramente coincidentes na jurisprudência arbitral. O epicentro encontra-se na interpretação dos artigos 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS, e 2031.º, 2050.º, 2091.º e 2124.º do CCiv.

Positiva o artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS, que *«constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem de: a) alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis»*.

Este preceito delimita a incidência das mais-valias imobiliárias através da identificação da realidade jurídica cuja alienação é suscetível de gerar o ganho tributável: a alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis.

Não basta, portanto, que exista um ganho economicamente relacionado com um imóvel ou que determinado imóvel saia de um património mediante contrapartida. Para que se verifique o facto tributário previsto na norma é necessário que o sujeito passivo seja titular de um direito real sobre o bem imóvel e que seja esse direito o objeto da alienação onerosa.

A incidência pressupõe, assim, a conjugação de dois elementos: i) a existência de um ganho; e ii) que este resulte de uma operação juridicamente qualificável como alienação onerosa de um direito real imobiliário.

É justamente por referência a este segundo elemento que deve ser apreciada a situação dos herdeiros relativamente aos bens que integram uma herança ainda indivisa. Com efeito, de forma muito simples, o ponto decisivo é determinar qual a natureza do direito de que o herdeiro é titular antes da partilha.

À data de hoje, a temática em apreciação encontra-se substancialmente estabilizada pela jurisprudência do STA, em particular pelo acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário de 29 de abril de 2025, proferido no processo n.º 33/24.1BALSB — acórdão do STA n.º 7/2025 —, que uniformizou jurisprudência no sentido de que *«A alienação de quinhão hereditário não configura “alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis”, nos termos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS»*, à qual, plenamente, aderimos e cujo teor damos aqui por integralmente reproduzido.

A decisão arbitral proferida no processo n.º 1318/2024-T, de 18 de agosto de 2025, aplicou essa jurisprudência a uma situação particularmente relevante para os presentes autos: os herdeiros, mantendo-se indivisa a herança, alienaram, através de escritura denominada de *«compra e venda»*, um imóvel concretamente identificado.

O Tribunal entendeu que nem a individualização do imóvel, nem a forma ou *nomen iuris* atribuída ao negócio eram suficientes para converter o direito dos herdeiros sobre a herança indivisa num direito real sobre aquele concreto imóvel. Concluiu, por isso, que a alienação não preenchia a previsão do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS.

Com efeito, resulta do citado aresto arbitral que *«Ou seja, seguindo o decidido neste aresto (decisão arbitral 524/2023-T, de 18 de janeiro de 2024), 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, direito que só adquire com a partilha da herança.» (...)* *«A este entendimento não obsta o facto de ter sido transmitido apenas um imóvel e não um quinhão hereditário na sua totalidade, não se vislumbrando em que norma legal se sustenta a requerida para concluir que a “alienação de herança ou de quinhão hereditário (artigo 2124.º do Código Civil) equivale à transmissão do direito sobre todos os bens da herança, o que significa que não poderão ser cedidos direitos sobre bens em concreto com exclusão de outros”.*» (...) *«Em suma, subscrevendo e aderindo ao decidido pelo STA, deve concluir-se que a alienação de quinhão hereditário composto por bens imóveis, não constitui alienação onerosa de direitos reais sobre imóveis, designadamente para efeitos do disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 10.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares.»*.

Esta orientação veio, entretanto, a ser expressamente confirmada pelo Pleno do STA no acórdão de 17 de dezembro de 2025, processo n.º 0136/25.5BALSB, justamente no recurso interposto pela AT da decisão arbitral proferida no processo n.º 1318/2024-T.

O Supremo considerou que a orientação adotada naquela decisão arbitral se encontrava «*plenamente conforme*» com a jurisprudência consolidada resultante do acórdão uniformizador de 29 de abril de 2025 e, por essa razão, não conheceu do mérito do recurso de uniformização interposto pela AT.

Importa, pois, partir da natureza jurídica da posição do herdeiro enquanto a herança permanece indivisa.

Nos termos do artigo 2030.º, n.º 2, do Código Civil, o herdeiro sucede na totalidade ou numa quota do património do falecido. Até à partilha, essa quota não se encontra concretizada em bens determinados. O herdeiro é titular de uma quota ideal numa universalidade jurídica, constituída pelo património hereditário, e não de uma quota de propriedade ou de outro direito real sobre cada um dos bens que a compõem.

É precisamente esta distinção que constitui o fundamento determinante da jurisprudência uniformizada. Como salientou o STA, no citado acórdão n.º 7/2025, enquanto a herança permanecer indivisa, cada herdeiro é titular de um direito a uma quota-parte ideal de uma massa de bens que constitui um património autónomo, e não de um direito subjetivo individualizado sobre cada um dos bens integrantes dessa massa. Só através da partilha se concretiza o direito de cada herdeiro em bens determinados, tornando-se então este proprietário, ou comproprietário, daqueles que lhe forem adjudicados.

Esta construção encontra apoio nos artigos 2091.º, 2101.º, 2119.º e 2124.º do CCiv. O facto de os direitos relativos à herança deverem, em regra, ser exercidos conjuntamente pelos herdeiros não significa que cada um destes seja comproprietário de cada bem hereditário. Pelo contrário, a necessidade de atuação conjunta decorre justamente da natureza coletiva e indivisa do património hereditário.

Também a retroatividade da partilha prevista no artigo 2119.º, *idem*, não conduz a solução diferente. Como esclareceu o STA, a circunstância de, após a partilha, o herdeiro ser considerado sucessor único dos bens que lhe foram atribuídos desde a abertura da herança não permite antecipar essa titularidade para momento anterior à partilha, transformando

retroativamente a quota hereditária num direito real individualizado sobre cada bem. A retroatividade legal visa assegurar a continuidade da titularidade das relações jurídicas sucessórias; não altera a natureza jurídica do direito de que o herdeiro era titular enquanto subsistia a indivisão.

É neste ponto que assume particular relevância a posição defendida pela Requerida. A AT sustenta, em substância, que não se está perante uma alienação de quinhão hereditário, mas perante a venda de bens determinados pertencentes às heranças, realizada conjuntamente por todos os herdeiros nos termos do artigo 2091.º do CCiv. Sendo os imóveis perfeitamente individualizados nas escrituras públicas e tendo sido objeto de contratos denominados de «COMPRA E VENDA», entende a Requerida que ocorreu a transmissão do direito de propriedade sobre imóveis e, consequentemente, uma operação abrangida pelo artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS.

A objeção não é despicienda, pois permite distinguir, no plano civilístico, a alienação do quinhão hereditário, prevista no artigo 2124.º do CCiv., da alienação de um bem determinado pertencente à herança, realizada conjuntamente pelos herdeiros ao abrigo do artigo 2091.º. Todavia, essa distinção, embora relevante para a caracterização do negócio jurídico celebrado, não resolve, por si só, a questão de incidência tributária aqui colocada.

Com efeito, o artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS não tributa qualquer vantagem económica resultante da alienação de um bem pertencente a uma herança. O que a norma tipifica como facto tributário são os ganhos resultantes da alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis. Torna-se, portanto, necessário identificar o direito cuja alienação é fiscalmente imputada a cada Requerente e verificar se, no momento em que ocorreu a transmissão, esse direito revestia natureza real.

Ora, enquanto as heranças permaneciam indivisas, nenhum dos Requerentes era proprietário ou comproprietário, em quota determinada, dos imóveis alienados. A circunstância de todos os herdeiros terem intervindo nas respetivas escrituras permitiu que os bens fossem validamente transmitidos para terceiros, mas não converteu previamente o direito hereditário de cada um num direito de propriedade sobre uma quota ideal de cada imóvel.

É particularmente elucidativo, neste ponto, o acórdão uniformizador quando afirma que, na alienação de imóvel integrado numa herança indivisa, a intervenção dos herdeiros no ato

ocorre na sua qualidade de herdeiros e titulares dos direitos inerentes à herança, «*e não como contitular[es] do direito de propriedade sobre esse bem*». Acrescenta o Supremo que, através da alienação, o imóvel é substituído, no património hereditário, pelo respetivo produto, que posteriormente será objeto de partilha de acordo com as regras sucessórias.

Esta consideração assume, aliás, especial força no caso *sub judice*.

Conforme resulta da matéria de facto provada, à data das alienações as heranças permaneciam indivisas e subsistiam em seu nome outros imóveis. Não se verifica, portanto, sequer a situação-limite em que o bem alienado constitui o único elemento patrimonial da herança. Mas mesmo essa circunstância foi considerada irrelevante pelo Supremo Tribunal Administrativo: o acórdão n.º 7/2025 afirma expressamente ser «*despiciendo que se trate do único bem da herança*».

Pela mesma razão, não assume valor decisivo a circunstância de as escrituras públicas terem sido denominadas «COMPRA E VENDA» e nelas se encontrarem perfeitamente identificados os imóveis, os respetivos preços e os alienantes.

A força probatória plena dos documentos autênticos, nos termos do artigo 371.º do CCiv., respeita aos factos praticados pela autoridade ou oficial público e aos factos por estes atestados com base nas suas perceções; não determina, porém, a qualificação jurídica dos direitos de que cada interveniente era titular nem, muito menos, a respetiva qualificação para efeitos da incidência prevista no artigo 10.º do CIRS.

É precisamente neste aspeto que a solução acolhida na decisão arbitral n.º 1318/2024-T assume relevância para o caso presente. Também aí a AT sustentava que a individualização do imóvel e a celebração de escritura de compra e venda demonstravam a transmissão de um direito real. O Tribunal afastou esse entendimento por considerar que a natureza do direito dos herdeiros resulta da situação objetiva de indivisão hereditária e não da designação conferida ao instrumento transmissivo.

Esta solução foi posteriormente submetida ao Pleno do STA e expressamente considerada conforme à jurisprudência consolidada.

Com efeito, no acórdão de 17 de dezembro de 2025, o Supremo identificou precisamente a divergência entre a decisão n.º 1318/2024-T e a decisão arbitral n.º 1274/2024-T — esta última atribuindo relevância decisiva à individualização do imóvel e à escritura de compra e

venda — e concluiu que era a orientação seguida na primeira que se encontrava plenamente conforme ao acórdão uniformizador n.º 7/2025.

Há ainda uma razão de natureza estritamente tributária que reforça esta conclusão.

Nos termos dos artigos 103.º, n.º 2, da CRP, e 8.º e 11.º da LGT, a incidência tributária está sujeita aos princípios da legalidade e da tipicidade.

A previsão do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS não pode, por via interpretativa, ser ampliada a situações que, embora economicamente próximas da alienação de um imóvel, não correspondam juridicamente à alienação, pelo sujeito passivo, de um direito real sobre esse imóvel.

Como sublinhou o STA, a clareza da norma de incidência impede igualmente o recurso ao critério económico previsto no artigo 11.º, n.º 3, da LGT, para equiparar realidades juridicamente distintas: *«alienar um direito sobre um património autónomo (herança) não é a mesma coisa do que alienar um direito de propriedade ou afim sobre um ou mais imóveis, mesmo que a herança seja constituída apenas por imóveis e não estando a alienação de herança prevista na norma de incidência das transmissões de direitos sobre imóveis não é possível tributá-la em sede de categoria G em IRS por força do princípio da tipicidade da lei fiscal.»*

Transpondo estes princípios para os presentes autos, verifica-se que, no momento das alienações realizadas em 9 de fevereiro e 19 de julho de 2024, as heranças permaneciam indivisas. Os Requerentes não haviam adquirido, através de partilha, direitos reais individualizados sobre os prédios alienados. Eram titulares de direitos hereditários sobre patrimónios autónomos nos quais aqueles imóveis se integravam, subsistindo, além do mais, outros bens imóveis nas mesmas heranças.

A circunstância de todos os herdeiros terem intervindo nas vendas tornou eficaz a transmissão dos imóveis pertencentes às heranças, mas não permite concluir que cada um deles tenha individualmente alienado uma quota de um direito real de propriedade de que fosse titular. O produto das vendas ingressou, juridicamente, no património hereditário em substituição dos bens alienados, mantendo-se sujeito às regras próprias da administração, liquidação e partilha da herança.

Consequentemente, não se verifica, na esfera jurídica dos Requerentes, o facto tributário tipificado pelo artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS.

Em face do exposto, e seguindo a jurisprudência uniformizada pelo acórdão do STA n.º 7/2025, de 29 de abril de 2025, posteriormente reafirmada pelo acórdão do Pleno de 17 de dezembro de 2025 e aplicada, em situação materialmente próxima, pela decisão arbitral proferida no processo n.º 1318/2024-T, conclui-se que os ganhos correspondentes às alienações dos imóveis integrantes das heranças indivisas não são tributáveis, na esfera dos Requerentes, como mais-valias imobiliárias ao abrigo do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS.

Padecem, por conseguinte, de erro sobre os pressupostos de direito as liquidações de IRS impugnadas, na parte em que assentaram na inclusão, como mais-valias imobiliárias tributáveis, dos ganhos imputados aos Requerentes em resultado das referidas alienações. O mesmo vício se projeta sobre os despachos que indeferiram as duas reclamações gratuitas, por terem mantido aquelas liquidações com fundamento numa interpretação do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS incompatível com a jurisprudência uniformizada do Supremo Tribunal Administrativo.

Impõe-se, assim, a procedência do pedido de pronúncia arbitral, com a consequente anulação das liquidações impugnadas, na parte controvertida, bem como das decisões de indeferimento das reclamações gratuitas que as mantiveram.

B.2. Juros indemnizatórios

Os Requerentes não formularam pedido autónomo de condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios. Peticionaram, todavia, a anulação das decisões de indeferimento das reclamações gratuitas e das liquidações de IRS subjacentes, na parte controvertida, bem como a condenação da Requerida a reconstituir a situação tributária que existiria na ausência dos atos ilegais, mediante o processamento das declarações de substituição apresentadas e a emissão das correspondentes liquidações corrigidas.

Determina o artigo 24.º, n.º 5, do RJAT, que *«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»*.

Nos processos arbitrais tributários pode, assim, haver lugar ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos dos artigos 43.º e 100.º da LGT, quando se determine ter ocorrido erro imputável aos serviços do qual tenha resultado o pagamento de prestação tributária em montante superior ao legalmente devido ou, correspondentemente, a restituição de montante inferior àquele a que o sujeito passivo tinha direito. O pagamento desses juros integra, verificados os respetivos pressupostos legais, o dever de plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade.

In casu, as liquidações controvertidas tiveram inicialmente por base as declarações Modelo 3 de IRS apresentadas pelos próprios Requerentes, nas quais foram incluídos os ganhos provenientes das alienações em causa. Não pode, por isso, considerar-se que o erro que determinou a tributação fosse, desde a emissão dessas liquidações, imputável aos serviços da AT.

Posteriormente, os Requerentes apresentaram declarações de substituição, das quais retiraram o Anexo G, por entenderem, à luz da jurisprudência entretanto uniformizada pelo STA, que os ganhos em causa não se encontravam sujeitos a tributação nos termos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS.

Não tendo essas declarações sido processadas, foram as mesmas convoladas em reclamações gratuitas, dispondo então a AT de oportunidade para reapreciar integralmente a situação tributária dos Requerentes e proceder ao correto enquadramento jurídico das operações em causa.

Ao indeferir as reclamações gratuitas e manter as liquidações na parte controvertida, a AT manteve uma situação tributária que, pelas razões anteriormente expostas, se considera ilegal. A partir desse momento, o erro passou a ser imputável aos serviços, para efeitos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, uma vez que a AT, chamada a pronunciar-se sobre a legalidade da tributação, não procedeu à sua correção, apesar de dispor dos elementos necessários para o efeito e de já ter sido proferido o acórdão uniformizador do STA, de 29 de abril de 2025.

Importa, todavia, distinguir o momento em que tal imputabilidade se verifica relativamente a cada uma das situações tributárias em apreciação.

Quanto aos Requerentes B... e C..., o erro tornou-se imputável aos serviços com o indeferimento da reclamação gratuita n.º ...2025..., em 12 de novembro de 2025.

Relativamente à Requerente A..., tal ocorreu com o indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2025..., em 14 de novembro de 2025.

A circunstância de a liquidação respeitante aos segundos Requerentes ter apurado um valor a reembolsar não afasta esta conclusão. Julgado procedente o pedido arbitral e reconhecido que os ganhos em causa não deveriam ter concorrido para a determinação do IRS devido, a consideração indevida dessas mais-valias determinou que os Requerentes B... e C... recebessem um reembolso inferior àquele a que legalmente tinham direito. A diferença entre o reembolso efetivamente recebido e aquele que resultará da liquidação corrigida corresponde, para estes efeitos, a imposto que deveria ter sido restituída pela Administração aos Requerentes, devendo a plena reconstituição da situação tributária abranger também os correspondentes juros indemnizatórios.

Consequentemente, são devidos juros indemnizatórios sobre os montantes que, em execução da presente decisão, venham a ser apurados como indevidamente pagos ou não reembolsados aos Requerentes, desde 12 de novembro de 2025, relativamente a B... e C..., e desde 14 de novembro de 2025, relativamente a A..., até à emissão das correspondentes notas de crédito, nos termos dos artigos 43.º e 100.º da LGT e 61.º do CPPT.

Assim, deverá a AT dar execução à presente decisão, nos termos do artigo 24.º, n.º 1, do RJAT, procedendo à reconstituição integral da situação tributária dos Requerentes, mediante a emissão das liquidações corrigidas, a restituição ou reembolso das quantias que, em consequência, se apurem devidas e o pagamento dos respetivos juros indemnizatórios, nos termos e com os termos iniciais acima definidos.

* * *

IV — Decisão

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral Singular:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência, anular as decisões de indeferimento das Reclamações Graciosas ns. ...2025... e ...2025..., bem como as liquidações de IRS subjacentes, na parte em que consideraram tributáveis, como mais-valias, ao abrigo do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS, os ganhos decorrentes das alienações dos imóveis identificados nos autos;
- b) Condenar a Requerida a reconstituir integralmente a situação tributária dos Requerentes que existiria se não tivessem sido praticados os atos tributários ora anulados, designadamente mediante a emissão das correspondentes liquidações corrigidas e a restituição ou reembolso das quantias que, em consequência, se apurem devidas;
- c) Reconhecer aos Requerentes o direito a juros indemnizatórios sobre as quantias que, em execução da presente decisão, se apurem como indevidamente pagas ou não reembolsadas, e condenar a Requerida no respetivo pagamento, nos termos dos artigos 43.º e 100.º da LGT e 61.º do CPPT, contados: i) quanto à Requerente A... de Moraes Sarmiento Pizarro Bravo, desde 14 de novembro de 2025, data do indeferimento da Reclamação Graciosa n.º ...2025..., até à data do processamento da respetiva nota de crédito; ii) quanto aos Requerentes B... e C..., desde 12 de novembro de 2025, data do indeferimento da Reclamação Graciosa n.º ...2025..., até à data do processamento da respetiva nota de crédito;
- d) Condenar a Requerida no pagamento integral das custas do presente processo.

V — Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 5.084,53, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, aplicável por força do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

VI — Custas

Fixa-se o montante da taxa de arbitragem em € 612,00, nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT e da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida.

Notifique-se.

Lisboa,

22 de setembro de 2026

O Árbitro Singular

(Ricardo Marques Candeias)