

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 94/2026-T

Tema: IRS — mais-valias — transmissão de bens imóveis — quinhão hereditário

SUMÁRIO

- I. A alienação de quinhão hereditário não configura alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis.*
- II. No caso de escrituras públicas evidenciarem que os co-herdeiros declararam vender bens imóveis concretamente identificados e as sociedades que os adquiriram declararam que os mesmos eram adquiridos para revenda, a operação em causa não corresponde à alienação de um quinhão hereditário, mas antes à transmissão onerosa de bens imóveis.*
- III. A afectação do preço da venda de bens imóveis ao pagamento de dívidas fiscais garantidas por hipotecas não impede a formação de uma mais-valia, tributável em sede de IRS, resultante da alienação onerosa daqueles bens, sendo esta apurada pela diferença entre os respectivos valores de realização e de aquisição.*

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Carla Castelo Trindade (Presidente e relatora), André Festas da Silva e Clotilde Celorico Palma (Árbitros Adjuntos), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formarem o Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

1. **A...**, titular do número de identificação fiscal..., com domicílio fiscal na Rua ..., ..., ... andar, Porto (“Requerente”), apresentou pedido de constituição de Tribunal Arbitral e pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto no artigo 10.º, do Regime Jurídico da

Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), com vista à declaração de ilegalidade e consequente anulação do acto de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) com o n.º 2020..., referente ao exercício de 2019, no montante total de € 253.345,35, emitido pela Autoridade Tributária e Aduaneira (“Requerida”), bem como da decisão de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa que a Requerente submeteu contra aquele acto.

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral deu entrada no dia 28.01.2026, foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Requerida em 30.01.2026.
3. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a), e do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou como árbitros do Tribunal Arbitral os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
4. As partes foram notificadas dessa designação em 17.03.2026, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT, e dos artigos 6.º e 7.º, do Código Deontológico do CAAD.
5. Em conformidade com o disposto no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 06.04.2026.
6. Por despacho datado de 09.04.2026, foi a Requerida notificada para apresentar a sua resposta e remeter cópia do processo administrativo, e, querendo, solicitar a prova de produção adicional.
7. Em 13.05.2026, a Requerida apresentou resposta e juntou aos autos cópia do processo administrativo, tendo-se defendido por excepção e por impugnação e pugnado, respectivamente, pela sua absolvição da instância e do pedido.

8. Por despacho datado de 15.05.2026, foi a Requerente notificada para, querendo, exercer o direito ao contraditório quanto à matéria de excepção invocada pela Requerida na sua resposta.
9. Em 29.05.2026, veio a Requerente exercer o seu direito ao contraditório em relação à matéria de excepção arguida pela Requerida na sua resposta, requerendo, a final, que a mesma fosse julgada improcedente e que a ampliação do pedido por si formulado fosse admitida.
10. Por despacho de 02.06.2026, o Tribunal Arbitral designou o dia 17.06.2026, pelas 11 horas, para efeitos da realização da reunião a que alude o artigo 18.º, do RJAT, notificando as partes para indicarem, de forma individualizada, quanto a cada uma das testemunhas arroladas, os concretos factos do pedido de pronúncia arbitral e da resposta que seriam objecto daquele tipo de prova.
11. Em 09.06.2026, a Requerente apresentou requerimento a indicar os factos que pretendia ver esclarecidos pela testemunha por si arrolada.
12. A reunião prevista no artigo 18.º, do RJAT, teve lugar no dia 17.06.2026, pelas 11 horas, para ouvir B..., a testemunha arrolada pela Requerente.
13. Nesse mesmo dia, o Tribunal Arbitral proferiu despacho a facultar às partes o prazo de 20 dias para que as mesmas, querendo, de modo simultâneo, apresentassem alegações escritas, tendo ainda designado o dia 06.10.2026 para efeitos de prolação da decisão arbitral.
14. Em 07.07.2026, a Requerente apresentou as suas alegações escritas e juntou aos autos o comprovativo de pagamento da taxa arbitral subsequente.
15. Na mesma data, a Requerida apresentou, igualmente, as suas alegações escritas.

II. POSIÇÃO DAS PARTES

§1 Posição da Requerente

16. A Requerente sustenta o pedido que formula, alegando, em síntese, o seguinte:

- a. Nos termos do artigo 2030.º, n.º 2, do Código Civil (“CC”), o herdeiro sucede na totalidade ou numa quota do património do falecido, ao passo que o legatário sucede em bens ou valores determinados, pelo que o herdeiro, enquanto sucessor universal, recebe sempre uma universalidade (a totalidade do património ou uma quota do património) e não bens singulares;
- b. Enquanto a herança permanecer indivisa, esta configura uma herança indivisa ou património autónomo, relativamente ao qual os co-herdeiros são apenas titulares, em comunhão, de uma fracção ideal do conjunto, não detendo qualquer direito próprio ou individualizado sobre cada um dos bens que integram a herança;
- c. Só com a partilha, nos termos do artigo 2119.º, do CC, é que o herdeiro se torna pleno titular dos direitos de propriedade sobre bens concretos e determinados que lhe vierem a ser atribuídos, passando então a poder exercer, nessa qualidade, os direitos correspondentes sobre tais bens;
- d. Nesta medida, antes da partilha, a Requerente não é proprietária nem comproprietária de bens imóveis concretos integrados na herança, sendo apenas titular de um direito a uma quota ideal de um património autónomo (herança indivisa), e, consequentemente, não pode transmitir bens concretos e determinados da herança, mas apenas o seu quinhão hereditário;
- e. A cessão do quinhão hereditário efectuada em 17.05.2019 consubstancia, assim, a transmissão de um direito abstracto e global sobre um património autónomo (a herança indivisa) e não a alienação de um direito real sobre um ou vários imóveis determinados, apesar de a herança ser composta por imóveis;
- f. Este entendimento encontra suporte em jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (“STA”), nomeadamente nos acórdãos de 15.06.2016, proferida no processo n.º 01863/13, de 25.11.2009, proferida no processo n.º 0975/09, e de 28.01.2015, proferida no processo n.º 0450/14, bem como em jurisprudência do

Supremo Tribunal de Justiça, que qualificam a herança indivisa como património autónomo e afirmam que, enquanto essa situação subsistir, cada herdeiro é apenas titular de um direito a uma quota da massa de bens, e não de um direito individual sobre cada bem que a integra;

- g. Em consequência, o quinhão hereditário não consubstancia um direito de propriedade sobre bens concretos e determinados, pelo que a sua alienação não configura, para efeitos fiscais, uma alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis;
- h. O acórdão de uniformização de jurisprudência do STA de 29.04.2025, proferido no processo n.º 033/24.1BALSB, fixou o entendimento 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, pelo que não estão sujeitos a este imposto os eventuais ganhos resultantes dessa alienação”*;
- i. Este entendimento uniformizador impõe-se à apreciação do caso concreto, porquanto a situação em causa corresponde precisamente a uma alienação de quinhão hereditário relativo a herança indivisa que integra bens imóveis, sendo, pois, aplicável o entendimento segundo o qual tais operações não constituem alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis para efeitos de IRS;
- j. Adicionalmente, decisões arbitrais do CAAD, designadamente a de 18.08.2025, proferida no processo n.º 1318/2024-T, e a de 30.06.2025, proferida no processo n.º 1139/2024-T, sufragam que a alienação de quinhão hereditário composto por bens imóveis não constitui, para efeitos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS, uma alienação onerosa de direitos reais sobre imóveis;
- k. Considerando a existência de jurisprudência que qualifica a cessão de quinhão hereditário nestes termos, por respeito pelo artigo 8.º, n.º 3, do CC, o Tribunal deve ter em consideração *“todos os casos que mereçam tratamento análogo, a fim de obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito”*, acolhendo, assim, a orientação jurisprudencial consolidada;
- l. Qualificando-se a operação de 17.05.2019 como cessão de quinhão hereditário, no caso concreto, não se verifica o pressuposto de incidência previsto no artigo 10.º,

- n.º 1, alínea a), do Código do IRS — “*alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis*” — pelo que os eventuais ganhos dela resultantes não podem ser qualificados como mais-valias sujeitas a IRS, sob pena de violação do princípio da tipicidade da lei fiscal;
- m. A liquidação impugnada enferma de Erro sobre os Pressupostos de Direito, por ter qualificado como alienação de direitos reais sobre bens imóveis uma operação que, em rigor, consubstancia a cessão de um quinhão hereditário, em contradição com a jurisprudência do STA e do CAAD;
- n. Tendo presente o artigo 78.º, da Lei Geral Tributária (“LGT”), a revisão dos actos tributários pode ser efectuada, por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, e, por iniciativa da Requerida, no prazo de quatro anos após a liquidação, ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços;
- o. Em função da jurisprudência do STA – os acórdãos de 29.05.2013, proferido no processo n.º 0140/13, e de 22.03.2011, proferido no processo n.º 01009/10 – o “*erro imputável aos serviços*” abrange também o erro de Direito e que nada impede que os interessados requeiram à Requerida que exerça o seu poder-dever de revisão oficiosa no prazo de quatro anos, ou a todo o tempo se o tributo não tiver sido pago, quando esteja em causa erro imputável aos serviços;
- p. Considerando os princípios da legalidade, da justiça, da igualdade e da imparcialidade (artigo 266.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa) e o dever de pronúncia consagrado no artigo 9.º, do Código do Procedimento Administrativo, a Requerida tem o dever de apreciar e decidir os pedidos de revisão oficiosa formulados pelos contribuintes quando estes invoquem ilegalidades fundadas em erro imputável aos serviços;
- q. Segundo o disposto no n.º 7 do artigo 78.º da LGT, “*interrompe o prazo da revisão oficiosa do acto tributário ou da matéria tributável o pedido do contribuinte dirigido ao órgão competente da administração tributária para a sua realização*”,

reiniciando-se um novo prazo idêntico ao inicial a partir da data da formulação do pedido;

- r. A liquidação em crise configura uma tributação materialmente indevida e em desconformidade com a realidade fiscal, traduzindo a prática de um acto administrativo ilegal e notoriamente injusto, por incidir sobre uma alegada mais-valia relativa a um rendimento que a Requerente não recebeu, nem de que dispôs;
- s. Verificam-se os pressupostos previstos nos n.ºs 1 e 4 do artigo 78.º da LGT para que a liquidação seja objecto de revisão oficiosa com fundamento em erro imputável aos serviços, devendo, por isso, ser anulada, bem como o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa que contra ela foi deduzido.

§2 Posição da Requerida

17. Em síntese, a Requerida alega o seguinte, na sua resposta:

- a. A liquidação de IRS identificada pela Requerente no pedido de pronúncia arbitral, com o n.º 2020..., de 10.07.2020, foi emitida na sequência da entrega de declaração de rendimentos Modelo 3 de IRS de 2019, em 26.06.2020;
- b. Foi, posteriormente, apresentada pela Requerente, em 30.07.2020, a declaração de rendimentos Modelo 3 de substituição, da qual resultou a liquidação de IRS n.º 2020..., de 31.07.2020;
- c. Por esse motivo, a liquidação n.º 2020... inexistente no ordenamento jurídico, pois foi substituída;
- d. Verifica-se a falta de objecto da lide e, consequentemente, inutilidade originária da lide, o que determina a extinção da instância, nos termos do artigo 277.º, alínea e), do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicável por remissão do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”) e do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (“CPTA”);

- e. De acordo com a petição de revisão oficiosa, a Requerente não identificou qualquer liquidação, insurgindo-se antes contra processos de execução fiscal e contra o acto que determinou a penhora de 1/3 do vencimento;
- f. O objecto do pedido de pronúncia arbitral é ininteligível e visa, em parte, a anulação de actos do órgão de execução fiscal, matéria para a qual o tribunal arbitral é incompetente, visto que o pedido de pronúncia arbitral não é meio adequado para sindicar actos de execução fiscal, nos termos do artigo 29.º, do RJAT, e do artigo 16.º, do CPPT, em conjugação com as normas do CPC sobre excepções dilatórias;
- g. O pedido de revisão oficiosa é intempestivo, o que determina a inimpugnabilidade do acto: a liquidação *sub iudice* data de 10.07.2020 (e mesmo a liquidação n.º 2020 ... data de 31.07.2020), tendo já sido ultrapassado o prazo de 2 anos previsto no artigo 78.º, da LGT, para a revisão oficiosa requerida pela Requerente;
- h. Nos termos da segunda parte do n.º 1 desse artigo, a Requerida apenas está obrigada a proceder à revisão oficiosa, “*a todo o tempo*”, quando o pedido do contribuinte seja efectuado com fundamento em erro imputável à Requerida, fundamento que não foi alegado nem se verifica;
- i. Como tal, o pedido de revisão oficiosa deve ser julgado intempestivo e o acto de liquidação considerado inimpugnável;
- j. No caso concreto, não ocorreu qualquer erro imputável à Requerida, porquanto a liquidação foi efectuada com base na declaração de rendimentos Modelo 3 apresentada pela própria Requerente, sem que tivesse havido procedimento inspectivo;
- k. Há que ter presente o artigo 75.º, n.º 1, da LGT, segundo o qual “*presumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes*”;
- l. A Requerida limitou-se a aplicar a lei à matéria colectável declarada, pelo que eventual desconformidade decorre, se existir, exclusivamente da forma como a Requerente preencheu a declaração, não podendo ser qualificada como erro imputável aos serviços da Requerida;
- m. Por se não mostrar preenchido o pressuposto da tempestividade, o pedido de pronúncia arbitral deve ser rejeitado por manifesta intempestividade da revisão

oficiosa subjacente, o que determina a inimpugnabilidade da liquidação contestada e impede o conhecimento do mérito da causa;

- n. Não é correcta a alegação da Requerente de que “*não é proprietária, nem vendeu os referidos bens imóveis*” e de que teria apenas vendido um quinhão hereditário;
- o. Com base no teor das escrituras públicas de 17.05.2019 e na própria enumeração de imóveis constante do pedido de pronúncia arbitral, cada escritura reporta-se à transmissão de certos e determinados imóveis, concretamente identificados por descrições prediais e artigos matriciais;
- p. Como tal, apenas quotas-partes desses bens imóveis – e não qualquer quinhão hereditário – foram objecto de alienação pela Requerente;
- q. É certo que a doutrina pugna que, enquanto a herança permanecer indivisa, cada herdeiro é titular de um direito abstracto a uma fracção ideal da herança, sem qualquer direito real sobre bens específicos, e que a alienação de quinhão hereditário corresponde à transmissão de uma posição jurídica global na herança indivisa;
- r. Todavia, mesmo nesse contexto, os herdeiros podem, conjuntamente, dispor de bens concretos e determinados da herança, e, quando outorgam escrituras de compra e venda de um bem imóvel concreto e determinado, o negócio se reconduz à alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, não a uma cessão de quinhão hereditário;
- s. Existem múltiplas decisões arbitrais do CAAD – designadamente as proferidas nos processos n.ºs 1274/2024-T, 1317/2024-T, 476/2025-T, 1030/2025-T – nas quais se reafirma que a utilização de escritura pública de compra e venda que identifica bens concretos e determinados, com intervenção de todos os co-herdeiros, “*demonstra uma intenção clara de alienar a quota-parte de um imóvel específico*” e não um quinhão hereditário;
- t. Nestes casos, a operação deve ser qualificada como alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, enquadrável na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do Código do IRS, sendo os ganhos obtidos tributáveis em sede de IRS por mais-valias;

- u. No que respeita ao acórdão de uniformização de jurisprudência do STA, de 29.04.2025, proferido no processo n.º 033/24.1BALSB, reconhece-se que nele se afirmou 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 Código do IRS;
- v. Porém, nos casos que estiveram na origem desse acórdão de uniformização de jurisprudência, ficou provado que o que foi transmitido foi efectivamente um quinhão hereditário, expressamente assim qualificado na escritura e na matéria de facto;
- w. Como tal, aquele acórdão de uniformização de jurisprudência deve ser interpretado no seu contexto próprio e não é transponível para situações, como a dos autos, em que o negócio consubstancia, em substância e forma, a compra e venda de imóveis concretos;
- x. Tendo em conta as alíneas a) dos n.ºs 1 e 4 do artigo 10.º do Código do IRS, consideram-se mais-valias os ganhos que resultem de alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, sendo os ganhos apurados pela diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição dos imóveis ou das quotas-partes de imóveis;
- y. Tendo a Requerente procedido à alienação onerosa de quotas-partes dos imóveis descritos nas escrituras juntas ao pedido de pronúncia arbitral, verificou-se uma mais-valia concreta e efectiva, susceptível de tributação em sede de IRS;
- z. A circunstância de o produto da transmissão ter sido inteiramente afecto ao pagamento de dívidas em processos de execução fiscal não impede a formação da mais-valia nem a sua relevância fiscal, sendo indiferente, para efeitos de incidência, que o sujeito passivo receba o valor na sua conta ou que este seja desde logo canalizado para pagamento de obrigações;
- aa. De resto, existe jurisprudência do STA, relativa à venda de bens imóveis em contexto de insolvência e de processos executivos, da qual se retira que a mais-valia gerada pela diferença entre o valor de aquisição e o valor de venda de bens imóveis constitui rendimento e que não existe isenção de tributação dessas mais-valias pelo

- facto de a verba obtida ser aplicada no pagamento de dívidas exigidas em processos de execução fiscal;
- bb. Importa ainda sublinhar o teor dos requerimentos apresentados pelos executados (incluindo a ora Requerente) à Divisão de Gestão da Dívida Executiva da Direcção de Finanças do Porto da Requerida, nos quais aqueles afirmam ter “*duas propostas de venda dos imóveis a eles pertencentes*” e solicitam o levantamento das hipotecas para viabilizar essa venda, pedindo que todo o produto da venda seja utilizado no pagamento de dívidas exequendas;
 - cc. Foram os próprios executados que assumem tratar-se de “*compra e venda*” de imóveis, confirmando que se visou a celebração de vendas susceptíveis de produzir mais-valias nos termos do artigo 10.º, do Código do IRS;
 - dd. Em face do exposto, deve ser proferida decisão que: (i) julgue procedente a excepção dilatória inominada de inutilidade originária da lide, com absolvição da Requerida da instância; subsidiariamente, (ii) julgue o pedido de revisão oficiosa extemporâneo e o acto de liquidação inimpugnável, com consequente absolvição do pedido; e, ainda subsidiariamente, (iii) julgue a presente acção improcedente, por não provada, mantendo-se a liquidação em causa, por se ter verificado alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis geradora de mais-valias tributáveis ao abrigo do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS.

III. SANEAMENTO

- 18. Para efeitos de saneamento do processo cumpre apreciar as excepções enunciadas pela Requerida na sua Resposta.

§1 Da inutilidade originária da lide e do pedido de ampliação do pedido

- 19. A liquidação de IRS inicialmente identificada no pedido de pronúncia arbitral apresentado pela Requerente sob o n.º 2020..., datada de 10.07.2020, derivou da declaração de rendimentos Modelo 3 inicialmente apresentada por aquela.

20. Na sequência da apresentação pela Requerente, em 30.07.2020, de declaração de rendimentos Modelo 3 de substituição, aquela liquidação de IRS foi substituída pela liquidação de IRS com o n.º 2020..., datada de 31.07.2020, que é aquela actualmente em vigor relativamente ao ano de 2019.
21. A Requerente, pronunciando-se em articulado superveniente sobre a excepção de inutilidade superveniente da lide arguida pela Requerida na sua resposta, requereu a ampliação do pedido de pronúncia arbitral para que este passasse a abranger expressamente essa liquidação de substituição.
22. Analisadas estas circunstâncias, o objecto material do litígio é, em qualquer caso, a mesma realidade tributária: a tributação da Requerente, em sede de IRS, das mais-valias associadas às transmissões realizadas por aquela através de escrituras públicas datadas de 17.05.2019.
23. Nesse sentido, a referência inicialmente efectuada pela Requerente à liquidação de IRS com o n.º 2020 ... constitui uma mera imprecisão na identificação do acto concreto que aquela pretendia e pretende contestar, não afectando a identificação da relação jurídico-tributária controvertida.
24. Note-se, aliás, que não houve lugar a qualquer revogação anulatória da primitiva liquidação de IRS, por parte da Requerida, em resultado de um eventual reconhecimento de uma qualquer ilegalidade; tão somente houve lugar à emissão de uma nova liquidação de imposto, de conteúdo substancialmente idêntico, resultante da iniciativa da própria Requerente.
25. Subsistindo uma liquidação de IRS de 2019 em vigor e um indeferimento tácito do respectivo pedido de revisão oficiosa apresentado pela Requerente, a lide não é inútil: existe, antes e agora, um objecto sobre o qual importa o Tribunal conhecer.

26. De resto, sublinhe-se que, embora esse pedido de revisão oficiosa apresentado pela Requerente não identifique expressamente o número da liquidação de IRS objecto desse pedido, o mesmo é claro no sentido de se reportar à tributação, em sede deste imposto, das mais-valias resultantes das transmissões realizadas no ano de 2019.
27. Aliás, se dúvidas houvesse a este respeito, à data da apresentação desse pedido, a liquidação de IRS n.º 2020... inicialmente emitida em 10.07.2020 já se encontrava substituída pela liquidação n.º 2020... .
28. Deve, por isso, interpretar-se aquele pedido de revisão oficiosa como tendo sido dirigido pela Requerente ao acto de liquidação então vigente, correspondente à mesma realidade tributária e que é aquela actualmente vigente relativamente ao ano de 2019.
29. Entende, assim, o Tribunal que a indicação inicial do primeiro número de liquidação de IRS (entretanto substituída) não impede o conhecimento da segunda, pois ambas respeitam ao mesmo sujeito passivo, imposto, período de tributação, operação económica e fundamento de ilegalidade invocado pela Requerente.
30. Aliás, a Requerente reagiu, desde o início, contra a liquidação de IRS, na parte relativa às mais-valias decorrentes das transmissões realizadas em 2019, tendo a Requerida compreendido plenamente o objecto material da controvérsia e exercido o contraditório quanto à liquidação substitutiva.
31. Como tal, a ampliação do pedido de pronúncia arbitral requerida pela Requerente não introduz, assim, uma relação jurídico-tributária diversa, nem causou prejuízo ao exercício do contraditório por parte da Requerida, nestes autos.
32. Nesse sentido, é inequívoco que subsiste nestes autos um objecto útil para o conhecimento da causa, em torno da apreciação da legalidade da liquidação de IRS de substituição n.º 2020 ..., datada de 31.07.2020, bem como da decisão de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa que foi apresentado pela Requerente.

33. Nestes termos, admitindo-se a ampliação do pedido requerida pela Requerente para abranger a liquidação de IRS n.º 2020..., deve ser julgada improcedente a excepção de inutilidade originária da lide arguida pela Requerida.

§2 Da incompetência do tribunal arbitral e da impropriedade do meio (do pedido de revisão oficiosa)

34. No pedido de revisão oficiosa que foi apresentado pela Requerente, foram identificados dois actos: o acto de tributação, em sede de IRS, das mais-valias relativas ao ano de 2019 e o acto que determinou a penhora de um terço do seu vencimento.
35. O pedido de pronúncia arbitral tem por objecto a liquidação de IRS relativa ao ano de 2019, actualmente materializada na liquidação n.º 2020 ..., e o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa que incidiu sobre aquela liquidação e sobre o acto de penhora.
36. O artigo 2.º, n.º 1, do RJAT, atribui competência aos tribunais arbitrais para apreciar a legalidade de actos de liquidação de tributos e de actos que recusem a revisão de actos tributários respeitantes à liquidação de tributos, incluindo indeferimentos tácitos, pelo que o tribunal arbitral é competente para conhecer desses actos.
37. O Tribunal Arbitral é competente para apreciar o acto de liquidação de IRS (acto de primeiro grau) e do acto de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa na parte em que este se reporta àquela liquidação (acto de segundo grau).
38. Diversamente, a apreciação da legalidade de actos praticados por órgãos de execução fiscal, incluindo a penhora de vencimento, não se encontra abrangida pelo âmbito material da arbitragem tributária, nos termos em que a mesma é definida no artigo 2.º, do RJAT.

39. Assim, o Tribunal Arbitral é materialmente incompetente para conhecer do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa na parte em que respeita à pretensão de anulação da penhora ou de outros actos de execução fiscal.
40. Nestes termos, a excepção de incompetência arguida pela Requerida deve ser julgada parcialmente procedente, declarando-se o tribunal arbitral incompetente para conhecer de qualquer pretensão de anulação da penhora ou de outros actos da execução fiscal que hajam sido praticados pela Requerida em relação à Requerente, prosseguindo os autos – porquanto o tribunal arbitral é competente para tal – para apreciação da legalidade da liquidação de IRS relativa ao ano de 2019 e do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa nessa parte.

§3 Da intempestividade do pedido de revisão oficiosa e da inimpugnabilidade do acto

41. Relativamente a esta excepção arguida pela Requerida, importa considerar que:
- A liquidação de IRS n.º 2020..., respeitante ao ano de 2019, foi emitida em 31.07.2020;
 - A Requerente não procedeu ao pagamento voluntário do imposto liquidado, tendo sido instaurado processo de execução fiscal para a respectiva cobrança coerciva;
 - Em 30.06.2025, a Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa relativo à tributação, em sede de IRS, das mais-valias resultantes das transmissões realizadas em 2019;
 - Não foi proferida nem notificada à Requerente uma decisão expressa sobre esse pedido, tendo-se formado indeferimento tácito.
42. Nos termos do artigo 78.º, n.º 1, da LGT, a revisão dos actos tributários pode ser efectuada:
- por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade; ou

- b. por iniciativa da Requerida, no prazo de quatro anos após a liquidação ou, quando o tributo não tenha sido pago, a todo o tempo, com fundamento em erro imputável aos serviços.
43. A revisão oficiosa prevista na segunda parte do artigo 78.º, n.º 1, da LGT pode ser desencadeada por requerimento do contribuinte, constituindo uma garantia administrativa susceptível de controlo contencioso, mesmo quando a lei se refira à iniciativa da Requerida.
44. No caso dos autos, o imposto liquidado não foi pago, pelo que não se coloca uma questão de decurso do prazo de quatro anos contado da liquidação.
45. Como tal, a revisão pode, em tese, ser efectuada a todo o tempo, desde que se verifique “*erro imputável aos serviços*”.
46. Este “*erro imputável aos serviços*” a que alude o artigo 78.º, n.º 1, *in fine*, da LGT, compreende não só o lapso, o erro material ou o erro de facto, como, também, o erro de Direito (cfr., nesse sentido, o acórdão do STA de 14.03.2012, proferido no processo n.º 01007/11).
47. Por conseguinte, se este “erro” dos serviços culmina numa ilegalidade, quer de facto, quer de Direito, bem se compreende que a revisão oficiosa possa também, ser despoletada por iniciativa da própria Requerida – podendo igualmente o sujeito passivo solicitar que seja cumprido esse dever – nas condições e com os limites temporais referidos no artigo 78.º, da LGT, em cumprimento dos princípios da justiça, da igualdade e da legalidade que recaem sobre aquela, nos termos dos artigos 266.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa, e 55.º, da LGT (cfr., nesse sentido, o acórdão do STA de 04.05.2016, proferido no processo n.º 0407/15, e acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 23.04.2020, no processo n.º 9872/16.GBELSB).

48. Um erro de Direito na liquidação emitida pela Requerida pode, portanto, em abstracto, ser subsumível ao conceito de “*erro imputável aos serviços*” previsto no artigo 78.º, n.º 1, da LGT, não sendo exigível a demonstração de culpa dos funcionários que intervieram na emissão do acto (cfr., nesse sentido, o acórdão do STA de 19.11.2014, proferido no processo n.º 886/14).
49. No presente caso, a Requerente invoca que a liquidação de IRS emitida pela Requerida enferma de erro de Direito, por a Requerida ter qualificado juridicamente de forma incorrecta os negócios titulados pelas escrituras públicas e tributado como mais-valias as transmissões realizadas em 17.05.2019, apesar de – no entender da Requerente – tais transmissões corresponderem a uma cessão de quinhão hereditário e não a uma alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis.
50. Por seu turno, a Requerida sustenta que não existe qualquer erro imputável aos seus serviços, por entender que a liquidação de IRS reflecte correctamente a transmissão onerosa de bens imóveis individualizados e concretamente identificados nas escrituras públicas.
51. No procedimento de revisão oficiosa iniciado pela Requerente, não foi proferido por parte da Requerida qualquer despacho expresso de rejeição liminar deste pedido, com fundamento na sua intempestividade ou na falta de erro imputável aos seus serviços.
52. Nesse sentido, existe um indeferimento tácito, formado em consequência da ausência de decisão da Requerida dentro do prazo legal.
53. Tal indeferimento tácito constitui uma presunção legal que permite ao contribuinte recorrer à via contenciosa perante a omissão de decisão da Requerida, à luz do disposto artigo 57.º, da LGT.

54. A sua formação não permite presumir que a Requerida tenha apreciado e decidido, expressa ou implicitamente, a inexistência de erro imputável aos seus serviços, nem contém uma apreciação administrativa dos pressupostos da revisão oficiosa cuja legalidade haja agora que apreciar.
55. Neste caso, o erro alegado consiste numa qualificação jurídica imputada à Requerida no próprio acto de liquidação: se tal qualificação for ilegal, o erro será, pela sua natureza, susceptível de imputação aos serviços que emitiram o acto.
56. Isto não significa presumir que a liquidação é ilegal: a existência do erro depende da determinação do objecto dos negócios titulados pelas escrituras.
57. Assim, na apreciação da excepção, importa distinguir a questão de saber se o fundamento invocado é susceptível de constituir erro imputável aos serviços da questão de saber se esse erro ocorreu efectivamente.
58. Nos presentes autos, a resposta à segunda questão coincide com a apreciação da legalidade da liquidação e será dada no conhecimento do mérito.
59. Esta distinção acompanha a orientação expressa pelo Tribunal Central Administrativo Sul no acórdão de 30.04.2026, proferido no processo n.º 1029/23.6BESNT.CS1.
60. A apresentação do pedido de pronúncia arbitral dentro do prazo subsequente à formação do indeferimento tácito não resolve, por si só, a tempestividade da revisão oficiosa.
61. Esta resulta, no presente caso, da conjugação da falta de pagamento do imposto com a natureza do erro concretamente invocado, susceptível, caso se verifique, de imputação aos serviços.
62. A excepção de intempestividade do pedido de revisão oficiosa e de inimpugnabilidade da liquidação deve, em consequência, ser julgada improcedente.

63. Esta decisão não implica que se reconheça, desde já, a existência de erro imputável aos serviços.
64. Tal questão será apreciada no mérito, em função da qualificação jurídica das transmissões realizadas em 17.05.2019 e da legalidade da liquidação de IRS impugnada.
65. O Tribunal Arbitral colectivo foi regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 10.º, n.º 1, alínea a), todos do RJAT.
66. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e estão regularmente representadas, em conformidade com o disposto nos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e nos artigos 1.º a 3.º, da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

Cumpra apreciar e decidir.

IV. MATÉRIA DE FACTO

§1 Fundamentação da fixação da matéria de facto

67. Cabe ao Tribunal Arbitral seleccionar os factos relevantes para a decisão, em função da sua relevância jurídica, considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito, levando em consideração a causa de pedir que fundamenta o pedido formulado pela Requerente, bem como discriminar a matéria provada e não provada, em conformidade com o disposto no artigo 123.º, n.º 2, do CPPT, nos artigos 596.º, n.º 1, e 607.º, n.ºs 1, 3 e 4, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.
68. Os poderes de cognição do Tribunal Arbitral abrangem factos instrumentais e factos que sejam complemento ou concretização dos que as partes alegaram, em conformidade com

o disposto nos artigos 13.º, do CPPT, 99.º, da LGT, 90.º, do CPTA, 5.º, n.º 2, e 411.º, ambos do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

69. Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o Tribunal Arbitral baseia a sua decisão, em relação aos factos alegados pelas partes, na sua íntima e prudente convicção formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com as regras da experiência de vida e conhecimento das pessoas, em conformidade com o disposto no artigo 16.º, alínea e), do RJAT, e artigo 607.º, n.º 5, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.
70. Somente relativamente a factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, que só possam ser provados por documentos, e que estejam plenamente provados por documentos, acordo ou confissão, ou quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (por exemplo, quanto aos documentos autênticos, por força do artigo 371.º, do CC) é que não domina, na apreciação das provas produzidas, o referido princípio da livre apreciação, em conformidade com o artigo 607.º, n.º 5, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.
71. Não se deram como provadas nem como não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto consolidada.
72. A convicção do Tribunal Arbitral quanto à matéria de facto dada como provada ou não provada, resultou da análise crítica dos documentos juntos ao pedido de pronúncia arbitral e às alegações pela Requerente e ao processo administrativo junto pela Requerida, bem como da prova testemunhal produzida em sede de reunião a que alude o artigo 18.º, do RJAT, realizada em 17.06.2026, cujo depoimento foi objecto de gravação áudio, como consta da correspondente acta.

73. No que concerne ao depoimento da testemunha arrolada pela Requerente, esta aparentou depor com conhecimento directo dos factos que relatou, tendo tal depoimento sido valorado pelo Tribunal Arbitral. Em tal depoimento, a testemunha arrolada pela Requerente confirmou a inexistência de partilha da herança e as circunstâncias que antecederam a celebração das escrituras públicas datadas de 17.05.2019. Afirmou ainda esta testemunha que o objecto dos negócios titulados por aquelas escrituras respeitava à alienação de um conjunto de bens imóveis concreto e não a alienação de um quinhão hereditário de uma herança, corroborando, assim, o teor literal daquelas escrituras públicas quanto ao objecto nelas declarado.

§2 Factos provados

74. Com relevo para a apreciação e decisão das questões suscitadas quanto ao mérito, dão-se como assentes e provados os seguintes factos:
- a. Em 08.10.1994, faleceu C..., pai da Requerente, sem deixar testamento;
 - b. Em 03.02.1995, foi outorgada escritura pública de habilitação de herdeiros de C..., na qual figuram como herdeiros a sua mulher, B..., e os quatro filhos, entre os quais a Requerente;
 - c. Em 20.09.2000, faleceu B..., mãe da Requerente, sem deixar testamento;
 - d. Em 11.10.2000, foi outorgada escritura pública de habilitação de herdeiros de B..., na qual figuram como herdeiros a Requerente e os seus três irmãos;
 - e. As heranças deixadas por C... e por B... foram aceites pelos herdeiros e não foram objecto de partilha;
 - f. Em 28.04.2017, a Requerente, na qualidade de cabeça-de-casal das heranças deixadas por C... e por B..., apresentou duas declarações para efeitos de Adicional ao Imposto Municipal sobre o Imóveis, nas quais foram identificados diversos bens imóveis;
 - g. Sobre vários dos bens imóveis que compunham as heranças deixadas por C... e por B... incidiam hipotecas a favor da Requerida, destinadas a garantir o pagamento de dívidas fiscais em execução, em nome da Requerente e de outros devedores;

- h. Em data não identificada anterior a 15.05.2019, a Requerente e os seus irmãos apresentaram, através do seu mandatário, junto da Requerida um pedido de cancelamento daquelas hipotecas incidentes sobre diversos bens imóveis, em virtude de terem recebido duas propostas de venda desses bens imóveis;
- i. De acordo com esse pedido, as escrituras de compra e venda desses bens imóveis encontravam-se agendadas para o dia 17.05.2019, sendo que os aí requerentes (e executados nos processos de execução fiscal) comprometiam-se a utilizar o produto da venda desses bens imóveis para pagamento integral das dívidas de IRS referentes ao ano de 2001 e o remanescente ao processo de Imposto sobre o Valor Acrescentado de 2002/3 da sociedade D..., S.A.;
- j. Em 17.05.2019, foi outorgada uma escritura pública na qual intervieram, como vendedores, a Requerente e os seus irmãos, e, como compradora, a sociedade E..., Unip., Lda.;
- k. Através dessa escritura a Requerente e os seus irmãos alienaram a esta sociedade, pelo montante global de € 3.500.000,00, nove prédios urbanos aí devidamente descritos;
- l. É expresso nessa escritura que a Requerente e os irmãos vendem àquela sociedade “*os seguintes bens imóveis*”, sendo que “*nenhum dos imóveis transmitidos constitui casa de morada de família*”;
- m. É expresso nessa escritura que a sociedade compradora declara que os bens imóveis foram adquiridos para “*revenda*”;
- n. Em 17.05.2019, foi outorgada uma escritura pública na qual intervieram, como vendedores, a Requerente e os seus irmãos, e, como compradora, a sociedade F..., Lda.;
- o. Através dessa escritura a Requerente e os seus irmãos alienaram a esta sociedade, pelo montante global de € 640.000,00, dois prédios urbanos aí devidamente descritos;
- p. É expresso nessa escritura que a Requerente e os irmãos vendem àquela sociedade “*os seguintes bens imóveis*”, sendo que “*nenhum dos prédios ora alienados constitui casa de morada de família*”;

- q. É expresso nessa escritura que a sociedade compradora declara que os bens imóveis foram adquiridos para “revenda”;
- r. Em ambas as escrituras foi expresso que, sobre os prédios urbanos alienados, incidiam registos de hipoteca cujo respectivo cancelamento a Requerente e os irmãos declararam encontrar-se assegurado;
- s. Em 16 e 17.05.2019, foram emitidos dois cheques – um no montante de € 3.500.000,00 e outro no montante de € 1.140.000,00 – à ordem da Agência de Gestão da Tesouraria e da Dívida Pública – IGCP, E.P.E. (“IGCP”);
- t. Em 26.06.2020, a Requerente apresentou a declaração de rendimentos Modelo 3 de IRS referente ao ano de 2019;
- u. Em 10.07.2020, a Requerida emitiu a liquidação de IRS n.º 2020..., relativa ao ano de 2019, da qual resultou imposto a pagar no montante de € 253.345,35;
- v. Em 30.07.2020, a Requerente apresentou a declaração de rendimentos Modelo 3 de IRS de substituição, referente ao mesmo ano de 2019;
- w. Em 31.07.2020, foi emitida a liquidação de IRS n.º 2020..., relativa ao ano de 2019, com imposto a pagar no montante de € 255.545,68;
- x. A Requerente não procedeu ao pagamento voluntário do imposto liquidado em IRS relativo ao ano de 2019, tendo sido instaurado contra si processo de execução fiscal n.º ...2020...para cobrança coerciva desse montante;
- y. Em 30.06.2025, a Requerente apresentou junto da Requerida um pedido de revisão oficiosa, tendo por objecto um acto de liquidação de IRS, sem indicação expressa do número da liquidação, relativo ao ano de 2019; e
- z. A Requerente não foi notificada de uma decisão expressa relativamente a este pedido de revisão oficiosa, razão pela qual presumiu o seu indeferimento tácito.

§3 Factos não provados

- 75. Com relevo para a decisão da causa, inexistem factos que não se tenham considerado provados.

V. MATÉRIA DE DIREITO

76. Passando-se à apreciação do mérito da causa a analisar nos presentes autos, entende-se que a matéria controvertida que foi sujeita à apreciação deste Tribunal se resume a apreciar a legalidade da tributação em sede de IRS, constante do acto de liquidação n.º 2020..., referente ao exercício fiscal de 2019, no montante total de € 253.345,35.
77. Em particular, a questão principal a decidir consiste em saber se esta liquidação de IRS enferma de Erro sobre os Pressupostos de Direito por tributar, como mais-valias, os ganhos derivados das transmissões realizadas em 17.05.2019.

Vejamos,

§1 Normas legais relevantes

78. Passando-se, agora, à apreciação da questão central a analisar nos presentes autos, crê-se que importa fixar a base legal relevante, tendo por referência o que se encontrava consagrado na legislação fiscal relevante, à data dos factos tributários aqui em causa:
- i. **Artigo 9.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS:**
*“1 - Constituem incrementos patrimoniais, desde que não considerados rendimentos de outras categorias:
a) As mais-valias, tal como definidas no artigo seguinte”;*
 - ii. **Artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS:**
*“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”.*
 - iii. **Artigo 75.º, n.º 1, da LGT:**

“1 - Presumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal, sem prejuízo dos demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos.”

iv. **Artigo 78.º, n.º 1, da LGT:**

“1 - A revisão dos actos tributários pela entidade que os praticou pode ser efectuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços.”

v. **Artigo 266.º, da Constituição da República Portuguesa:**

“1. A Administração Pública visa a prossecução do interesse público, no respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos.

2. Os órgãos e agentes administrativos estão subordinados à Constituição e à lei e devem actuar, no exercício das suas funções, com respeito pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé.”;

§2 Da distinção entre a cessão de quinhão hereditário e a venda de bens imóveis

79. Para a apreciação da questão de fundo em torno destes autos, é necessário ter presente, do ponto de vista do Direito Civil, a distinção entre a cessão de um quinhão hereditário e a venda de bens imóveis.

80. Para esse efeito, e ainda que não se pretenda desenvolver profundamente o tema nesta sede, sempre importa ter presente as seguintes fases essenciais do Direito das Sucessões previstas no CC:

i. **Abertura de sucessão:**

- a. A sucessão abre-se no momento da morte do autor da herança e no local do seu último domicílio;
- b. Desde esse momento existe uma herança aberta, entendida como património autónomo ainda indiviso;
- ii. **Chamamento dos sucessíveis:**
 - a. Aberta a sucessão, são chamados à titularidade das relações jurídicas do falecido aqueles que, segundo a ordem legal ou testamentária, tenham prioridade na sucessão (e.g., herdeiros legitimários), desde que tenham capacidade sucessória;
 - b. Se os primeiros chamados não aceitarem ou não puderem aceitar, são chamados os subsequentes, retroagindo a devolução ao momento da abertura da sucessão;
- iii. **Aceitação ou repúdio da herança:**
 - a. Cada sucessível pode aceitar ou repudiar a herança;
 - b. Com a aceitação, o herdeiro adquire domínio e posse dos bens da herança, com efeitos retroactivos à data da abertura da sucessão;
 - c. Se o sucessível falecer sem aceitar nem repudiar, o direito de aceitar/repudiar transmite-se aos seus herdeiros;
 - d. Após a aceitação, a herança pertence em conjunto aos herdeiros, em regime de comunhão hereditária;
 - e. Foi precisamente essa a situação verificada nestes autos, já que houve lugar à aceitação da herança por parte dos herdeiros em questão;
- iv. **Situação de herança indivisa (comunhão hereditária):**
 - a. Depois da aceitação e enquanto não houver partilha, existe uma herança indivisa: conjunto de bens e dívidas pertencentes, por quotas ideais, a todos os herdeiros;
- v. **Partilha da herança:**
 - a. A partilha visa transformar o direito abstracto de cada herdeiro numa atribuição concreta de bens;

- b. Pode ser feita quer por acordo, se houver consenso entre todos ou por inventário judicial ou notarial, quando existam conflitos, incapazes, ausentes, etc.;
 - c. Na partilha aplicam-se, designadamente, as regras sobre legítimas, colação e composição dos quinhões;
 - d. No presente caso, não ocorreu a partilha da herança entre os diferentes herdeiros, incluindo a Requerente;
- vi. **Efeitos da partilha:**
- a. Caso haja lugar à partilha da herança, cada herdeiro passa a ser considerado, desde a abertura da sucessão, como sucessor único dos bens que lhe foram atribuídos, com retroactividade, salvo quanto a certos frutos; e
 - b. Nessa hipótese, a herança, enquanto património comum, deixaria de existir; passando a existir patrimónios individuais de cada herdeiro.

81. A partir deste breve enquadramento em sede de Direito Civil, importa distinguir, com rigor, duas realidades diferentes:

- i. **Venda de quota-parte de um ou mais bens imóveis específicos (compropriedade):**
 - a. Nesta situação, sabe-se qual é o bem imóvel em causa a alienar, bem como a quota-parte desse bem em regime de compropriedade que é detida por cada herdeiro, pelo que o objecto da transmissão é essa quota-parte incidente sobre aquele bem concreto (e.g. “*1/3 do prédio urbano sito em...*”);
 - b. Em termos práticos, o adquirente do bem imóvel passa a ser comproprietário daquele bem concreto, sucedendo apenas na posição do alienante relativamente a esse bem; não adquire a posição de herdeiro na herança como um todo;
- ii. **Cessão ou venda de quinhão hereditário (alienação de herança):**
 - a. Neste cenário, não se vende a quota-parte de um bem imóvel determinado, mas sim a posição global do herdeiro na herança – o seu quinhão – entendido

como universalidade de bens e dívidas: todos os direitos, bens e encargos que lhe possam caber na sucessão, antes ou independentemente de partilha;

- b. O adquirente do quinhão passa a ocupar o lugar do herdeiro na herança, com direitos e deveres sobre todos os bens e encargos que componham esse quinhão (incluindo, eventualmente, fracções de vários bens imóveis, dinheiro, créditos, etc.), e não apenas sobre um bem imóvel específico.

- 82. Esta diferenciação é decisiva para o enquadramento fiscal, uma vez que:
 - i. Na cessão de quinhão hereditário, o que se transmite é um direito global na herança, não constituindo, em rigor, uma transmissão de direitos reais sobre bens imóveis determinados;
 - ii. Na venda de quota-parte de um bem imóvel, a mesma é subsumível à alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do Código do IRS, por estar em causa a alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis.
- 83. É essa a razão pela qual o acórdão de uniformização de jurisprudência do STA proferido em 29.04.2025, no processo n.º 033/24.1BALSB, entendeu que as operações primeiramente descritas não configuram uma *“alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis”* para efeitos da referida norma, *“pelo que não estão sujeitos a este imposto os eventuais ganhos resultantes dessa alienação”*.
- 84. No caso concreto dos autos, como resulta das escrituras públicas juntas aos autos, a Requerente e os demais irmãos declararam vender bens imóveis concretos, identificados por descrições prediais e artigos matriciais, adquiridos para revenda pelas sociedades compradoras.
- 85. Importa aqui esclarecer que, ainda que a herança em causa se encontrasse indivisa à data dos factos e que cada herdeiro não fosse titular de um direito individualizado e total sobre cada bem hereditário, tal circunstância não é impeditiva que os direitos relativos a bens

integrados na herança possam ser exercidos conjuntamente por todos os herdeiros, como ficou provado ter sucedido neste caso.

86. Nesse sentido, a circunstância de inexistir a partilha de uma herança não impede, por isso, que os co-herdeiros, actuando conjuntamente, alienem bens concretos integrados no acervo hereditário.
87. Conforme bem explicita o TCAS, no acórdão de 30.04.2026, no processo n.º 1451/09.0BEALM, “[a]o contrário da alienação de quinhão hereditário, **a alienação onerosa de prédio que integra uma herança constitui alienação onerosa de direito real, subsumível à norma do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS**” (com negrito nosso).
88. Daí que a qualificação do negócio realizado pelas diferentes partes dependa, tão somente, do objecto que resulte das declarações negociais proferidas pelas mesmas e não da persistência de uma comunhão hereditária.
89. Ora, da apreciação conjugada do teor das escrituras públicas, da individualização dos prédios por referência às descrições prediais e artigos matriciais, da intervenção conjunta dos herdeiros e da declaração das adquirentes de que os imóveis se destinavam a revenda, conclui o Tribunal que o objecto dos negócios realizados em 17.05.2019 foram bens imóveis concretamente determinados, e não a cessão global de quinhões hereditários.
90. Por essa razão, embora a Requerente não fosse titular, antes da partilha, de um direito individualizado e total sobre cada bem imóvel, aquela e os demais co-herdeiros intervieram conjuntamente nas escrituras públicas e alienaram os bens imóveis concretamente nelas identificados.
91. Em suma, não decorre de tais escrituras públicas que a Requerente e os seus irmãos tenham pretendido ceder, em bloco, a sua posição global de herdeiros numa herança indivisa (enquanto universalidade de bens e direitos), nem que as sociedades compradoras

tenham manifestado a sua vontade em adquirir quaisquer quinhões hereditários para revenda.

92. Resulta ainda dos autos que, em requerimento dirigido à Requerida, a Requerente e as demais entidades executadas afirmaram ter propostas de venda de bens imóveis e solicitaram o levantamento das respectivas hipotecas para viabilizar a sua compra e venda, comprometendo-se a aplicar o produto dessas vendas no pagamento de dívidas fiscais em execução.
93. Tal requerimento evidencia, de forma ainda mais clara, que, no caso concreto, o objecto dos negócios que vieram a ser formalizados por escritura pública não era a cessão global de quinhões hereditários, nem a posição hereditária global da Requerente enquanto posição jurídica abstracta numa herança indivisa, mas antes a alienação onerosa conjunta de bens imóveis concretos e determinados que integravam uma herança.
94. Ora, o acórdão de uniformização de jurisprudência do STA de 29.04.2025 acima aludido – que entendeu que a alienação de quinhão hereditário não configura “*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 – reporta-se a situações em que estava provado que o negócio tinha por objecto, precisamente, o quinhão hereditário, não sendo transponível, sem mais, para negócios de compra e venda de bens imóveis concretos.
95. Este acórdão resolveu a questão de saber se a alienação de quinhão hereditário está ou não abrangida pela norma de incidência prevista no Código do IRS em torno das mais-valias imobiliárias.
96. Não dispensa, porém, este acórdão a qualificação prévia do negócio concreto que haja sido praticado pelos sujeitos passivos.

97. No caso dos autos e conforme decorre de tudo o acima exposto, o objecto das escrituras públicas é formado por bens imóveis individualmente identificados e não pela universalidade de relações jurídicas, bens, créditos e encargos que integravam a herança em causa.
98. Por essa razão, não se está perante a alienação de um quinhão hereditário, tal como considerada naquele acórdão uniformizador.
99. À luz desta diferenciação, conclui-se que as operações de compra e venda realizadas, designadamente, pela Requerente, em 17.05.2019 se subsumem à previsão da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do Código do IRS, configurando a “*alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis*”, sendo os respectivos ganhos, apurados como diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição, tributáveis em sede de IRS como mais-valias.
100. O facto de o produto da venda ter sido, por força de acordos e condicionamentos da Requerida, canalizado directamente, através de cheques emitidos a favor do IGCP, para pagamento de dívidas fiscais em cobrança coerciva, não elimina a existência do ganho patrimonial nem afasta a sua relevância fiscal, porquanto o artigo 10.º, do Código do IRS, toma em consideração o ganho resultante da alienação, e não o destino subsequente dado ao valor de realização.
101. Nestes termos, o pagamento de dívidas mediante a afectação directa do valor de realização decorrente da alienação de bens imóveis pela Requerente representa, somente, o destino conferido pelos alienantes – mormente a Requerente – a esse valor realizado, não descaracterizando a transmissão onerosa nem eliminando, por si só, o ganho fiscalmente relevante.
102. Em função do acima exposto, o Tribunal conclui que a qualificação adoptada pela Requerida – enquadrando as operações de compra e venda ocorridas em 17.05.2019 ora em análise como alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis – encontra suporte

no texto daquela norma do Código do IRS e é coerente com a jurisprudência relevante, não sendo, por isso, desconforme com a lei.

103. Numa outra perspectiva, a apresentação da declaração de rendimentos Modelo 3 pela Requerente que esteve na origem da liquidação de IRS posta em causa não exclui, por si só, a possibilidade de ocorrência de erro imputável aos serviços da Requerida.
104. No caso, a Requerente declarou a transmissão de bens imóveis e os valores relevantes para o apuramento das mais-valias, sendo que tal declaração goza da presunção de veracidade e boa fé prevista no artigo 75.º, n.º 1, da LGT.
105. Não ficou evidenciado nestes autos que a liquidação posta em crise tenha resultado de uma correcção autónoma, fundada em procedimento inspectivo promovido pela Requerida ou em elementos por esta apurados, que tivesse alterado a caracterização da operação declarada pela Requerente.
106. Antes, decorre dos autos que a Requerida se terá limitado a emitir a liquidação de imposto, fazendo nela reflectir a aplicação da lei aos elementos declarados pela Requerente.
107. Acresce que, pelas razões anteriormente expostas, a qualificação das operações como alienações onerosas de bens imóveis determinados é juridicamente conforme à norma de incidência de IRS aplicável, pelo que não se verifica, em consequência, um “*erro imputável aos serviços*” no sentido exigido pelo artigo 78.º, da LGT.
108. Ademais, tendo presente o acórdão de uniformização da jurisprudência do STA, conclui-se que a qualificação adoptada pela Requerida é compatível com o teor das escrituras públicas e com a norma de incidência de IRS aplicável, pelo que não se verifica, por conseguinte, um Erro sobre os Pressupostos de Direito imputável aos serviços da Requerida, nem fundamento para que esta procedesse à revisão oficiosa da liquidação impugnada.

109. Nestes termos, ainda que a falta de pagamento do imposto permitisse, em abstracto, o recurso à revisão oficiosa de acto tributário a todo o tempo, por parte da Requerida, tal não dispensa a verificação do pressuposto material do erro imputável aos seus serviços.
110. Não se verificando esse pressuposto, a decisão (tácita) da Requerida de indeferimento do pedido de revisão oficiosa da liquidação de IRS de 2019 não enferma de ilegalidade, não havendo fundamento para a sua anulação.
111. Consequentemente, o pedido formulado pela Requerente deve ser julgado improcedente, na parte em que o tribunal é competente para dele conhecer, mantendo-se na ordem jurídica a liquidação de IRS de 2019 e o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, não havendo lugar à anulação dos actos impugnados.

VI. DA DECISÃO

112. Termos em que se decide:
- a) Julgar procedente o pedido formulado pela Requerente de ampliação do pedido de pronúncia arbitral à liquidação de IRS n.º 2020..., relativa ao ano de 2019;
 - b) Julgar improcedentes as excepções de inutilidade originária da lide e de intempestividade do pedido de revisão oficiosa e da inimpugnabilidade do acto arguidas pela Requerida;
 - c) Julgar parcialmente procedente a excepção de incompetência material arguida pela Requerida e declarar o Tribunal Arbitral incompetente para conhecer do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa na parte em que respeita à pretensão de anulação da penhora de vencimento ou de quaisquer outros actos próprios da execução fiscal, declarando-se o Tribunal Arbitral competente para conhecer da pretensão da Requerente quanto à liquidação de IRS n.º 2020..., relativa ao ano de 2019, bem como quanto à decisão de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa na parte correspondente;

- d) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral formulado pela Requerente, mantendo-se na ordem jurídica a liquidação de IRS n.º 2020 ..., relativa ao ano de 2019, bem como a decisão de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa na parte correspondente; e
- e) Condenar a Requerente nas custas do processo.

VII. VALOR DO PROCESSO

113. De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, do CPC, 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 255.545,68 (duzentos e cinquenta e cinco mil quinhentos e quarenta e cinco euros e sessenta e oito cêntimos) correspondente ao montante de imposto resultante da liquidação de IRS n.º 2020 ..., objecto da ampliação do pedido.

VIII. CUSTAS

114. Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 4.896,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do citado Regulamento.

Lisboa, 29 de Setembro de 2026

Os árbitros,

Carla Castelo Trindade
(Árbitra Presidente e Relatora)

André Festas da Silva
(Árbitro vogal)

Clotilde Celorico Palma
(Árbitro vogal)