

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 226/2026-T

Tema: IRS – Mais-Valias Imóveis – Herança Indivisa

Sumário:

1. Segundo o Acórdão uniformizador de jurisprudência do STA, de 29/4/2025 (processo n.º 033/24.1BALSB), “*A alienação de quinhão hereditário não configura ‘alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis’, nos termos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do Código do IRS, pelo que não estão sujeitos a este imposto os eventuais ganhos resultantes dessa alienação.*”
2. Enquanto a herança se mantiver indivisa, cada herdeiro é titular de um direito a uma quota de uma massa de bens que constitui um património autónomo e não de um direito individual sobre cada um dos bens que a integram.
3. A alienação de quinhão hereditário, mesmo que a herança seja apenas constituída por bens imóveis, não pode considerar-se *alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis* para efeitos do disposto no artigo 10.º, n.º 1, al. a), do CIRS, pelo que não estão sujeitos a IRS os eventuais ganhos resultantes dessa alienação.

DECISÃO ARBITRAL

I. Relatório

1. A..., com NIF... (doravante, “REQUERENTE”), residente na ..., n.º..., ..., ...-... Porto, veio, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º e 10.º do Dec.-Lei n.º 10/2011, de 20/1, em conjugação com o art. 102.º do CPPT, apresentar, a 3/3/2026, pedido de constituição de tribunal arbitral e de pronúncia arbitral, tendo em vista “a declaração de ilegalidade e consequente anulação do acto tributário de liquidação de IRS respeitante ao ano de 2023, no montante de €4.120,12 (registo n.º 2024...), bem como a restituição da quantia indevidamente paga, acrescida de juros

indemnizatórios, conforme o despacho de indeferimento proferido no âmbito da reclamação graciosa ...2025...", por entender que, "no caso vertente, inexistiu qualquer direito real singular transmitido, mas apenas a cessão de uma quota ideal em herança indivisa."

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

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

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

2.3. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 11/5/2026.

3. A fundamentar o pedido de pronúncia arbitral, o Requerente alegou, em síntese, o seguinte:

- a) «O Requerente e sua irmã, B..., são os únicos herdeiros de C... (falecida em 20/10/2022) e de D... (falecido em 04/05/2018), conforme habilitação de herdeiros que se junta.
- b) Da herança fazia parte a fracção autónoma designada pela letra "A", correspondente a habitação no rés-do-chão direito, com garagem, integrante do prédio urbano sito na Rua..., freguesia de ..., concelho da Maia, inscrito na matriz sob o artigo ... e descrito na ... Conservatória do Registo Predial da Maia sob o n.º..., conforme o imposto de selo e a caderneta predial do imóvel em apreço, que se junta. A herança manteve-se indivisa, nunca tendo sido realizada partilha.

- c) Em 22 de Agosto de 2023, os herdeiros outorgaram a escritura pública denominada “compra e venda e mútuo com hipoteca”, mediante a qual transmitiram a totalidade do referido prédio pelo valor global de €170.000,00, cabendo ao Requerente o direito ao quinhão hereditário €85.000,00, correspondente à sua quota ideal de $\frac{1}{2}$, conforme a escritura que se junta.
- d) O que foi juridicamente transmitido não foi um direito real singular sobre imóvel, mas sim o direito ao quinhão hereditário. Enquanto a herança permanecer indivisa, o herdeiro é titular de uma quota ideal sobre uma massa patrimonial autónoma, e não de direitos reais individualizados sobre bens concretos.
- e) A partilha constitui o acto jurídico que individualiza e adjudica bens determinados aos herdeiros, sendo apenas nesse momento que se constitui direito real pleno sobre imóveis concretos.
- f) Nos termos do artigo 2124.º do Código Civil, o herdeiro pode alienar o seu quinhão hereditário, transmitindo a sua posição jurídica na universalidade, e não direitos reais sobre bens individualizados.
- g) O artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do CIRS prevê a tributação das mais-valias resultantes da alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis. Tal norma exige a existência de um direito real individualizado sobre imóvel determinado. Ora, no caso vertente, inexistiu qualquer direito real singular transmitido, mas apenas a cessão de uma quota ideal em herança indivisa.
- h) [...] a Requerida concluiu que, “não estamos perante a alienação do direito à herança ou do direito ao quinhão hereditário, mas sim perante uma transmissão de um bem concreto integrante dos acervos hereditários, cujo ganho decorrente da sua alienação constitui mais-valias tributáveis em sede de categoria G de IRS, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 10 do CIRS, conforme o documento n.º 2.

- i) No entanto, o Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, por Acórdão Uniformizador de Jurisprudência de 29-04-2025 (Proc. n.º 033/24.1BALSB), fixou entendimento 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 de IRS, pelo que não estão sujeitos a este imposto os eventuais ganhos resultantes dessa alienação. Tal entendimento reafirma a jurisprudência consolidada segundo a qual apenas com a partilha o herdeiro se torna titular de direito real sobre bens concretos. Não subsistem, portanto, dúvidas quanto à ilegalidade da liquidação impugnada por erro sobre os pressupostos de direito.
- j) A liquidação impugnada assenta numa errónea qualificação jurídica da operação realizada, pois não ocorreu a partilha.
- k) Tendo ocorrido erro de direito imputável à Administração Tributária, assiste ao Requerente o direito a juros indemnizatórios desde a data do pagamento até integral restituição.»

3.1. O Requerente termina pedindo que «o presente pedido se[ja] julgado procedente e, em consequência: a) Se[ja] declarada a ilegalidade e anulada a liquidação de IRS referente ao ano de 2023; b) Se[ja] a Autoridade Tributária condenada a restituir ao Requerente o montante de € 4.120,12, pago indevidamente pelo Requerente; c) Se[ja] a Autoridade Tributária condenada à liquidação do IRS em conformidade com o ora exposto e em consequência dessa liquidação restituir os valores devidos no montante de € 5.710,99; d) Se[ja] a Autoridade Tributária condenada no pagamento de juros indemnizatórios, nos termos legais; e) Se[ja] a Autoridade Tributária condenada nas custas do processo.»

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

- a) «Vem o presente pedido de pronúncia arbitral (ppa) deduzido diretamente contra “a declaração de ilegalidade e consequente anulação do acto tributário de liquidação de IRS respeitante ao ano de 2023, no montante de € 4.120,12 (registo n.º 2024...), bem como a restituição da quantia indevidamente paga, acrescida de juros indemnizatórios, conforme o despacho de indeferimento proferido no âmbito da reclamação graciosa ...2025....”
- b) Peticionando, a final, que: a) Ser declarada a ilegalidade e anulada a liquidação de IRS referente ao ano de 2023; b) Ser a Autoridade Tributária condenada a restituir ao Requerente o montante de € 4.120,12, pago indevidamente pelo Requerente; c) Ser a Autoridade Tributária condenada à liquidação do IRS em conformidade com o ora exposto e em consequência dessa liquidação restituir os valores devidos no montante de € 5.710,99; d) Ser a Autoridade Tributária condenada no pagamento de juros indemnizatórios, nos termos legais.
- c) Para tanto, sustenta o petitório com os fundamentos vertidos no duto ppa, considerando, resumidamente, que as vendas dos imóveis ora em causa não estavam sujeitas a tributação por se reportarem a alienação de quinhão hereditário e que as referidas vendas não se enquadrariam no disposto no art.º 10.º do Código do IRS.
- d) Conforme resulta do PPA, a Requerente considera que a liquidação de imposto aqui em crise padece de ilegalidade, porquanto, alega, que o que foi transmitido foi um quinhão hereditário e não a alienação onerosa de direitos reais sobre imóveis, não tendo realizado quaisquer ganhos qualificados como mais-valias nos termos da previsão de incidência real do IRS da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do Código do IRS.
- e) Ancorando a sua posição designadamente na decisão proferida pelo Supremo Tribunal Administrativo, a 04/29/2025, Proc. 033/24.1BALSB (doravante AUJ n.º 7/2025) que estabeleceu um entendimento uniforme sobre a interpretação a dar ao artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do Código do IRS quando perante a alienação de quinhões hereditários.

- f) Ora, não se olvida que o AUJ n.º 7/2025, uniformizou a 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”. O STA, estribando-se no quadro civilístico enformador desta matéria, fixou jurisprudência no sentido de que a alienação de quinhão hereditário, enquanto transmissão de uma posição jurídica global e indeterminada, não constitui alienação de um direito real para efeitos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do Código do IRS, ainda que dele fizesse parte bens imóveis. E não poderia ser de outra forma, desde logo, atenta a conceção e natureza do quinhão hereditário. Visando dar cumprimento ao disposto na alínea c) do n.º 4 do artigo 68.º da LGT e, dessa forma, adaptando o seu entendimento ao aresto do STA de 29/04/2025, a Autoridade Tributária emitiu, a 25/07/2025, o ofício circulado n.º 20281/2025.
- g) O erro em que incorre a Requerente consiste em assumir que todas as alienações de bens imóveis, porque integrantes em heranças indivisas, se reconduzem a alienações de quinhões hereditários, quando tal, como veremos, não decorre, tão-pouco, do direito sucessório. Pretender aplicar automaticamente o AUJ n.º 7/2025 a situações em que a própria natureza do negócio jurídico é distinta constitui uma extensão indevida do seu âmbito normativo.
- h) Antes de se aplicar o AUJ n.º 7/2025 é necessário identificar o negócio jurídico civil que as partes pretenderam encetar, qualificar os efeitos jurídicos daí emergentes e, só então, enquadrar os mesmos à luz da lei tributária. Dito de outra forma, importa, *prima facie*, qualificar, atentas as estruturas e conceitos civilísticos, a celebração de duas escrituras de compra e venda, com a intervenção de todos os co-herdeiros, de alguns dos bens imóveis concretos e determinados pertencentes ao acervo hereditário, quando o título transmissivo identifica expressamente que é aquele bem em concreto o objeto de alienação, se fixa um preço determinado e se produz, na esfera jurídica do adquirente, a constituição de um direito real de propriedade. Sintomático dessa diferente realidade

é a existência de decisões arbitrais e judiciais, já posteriores ao AUJ n.º 7/2025, que têm recusado a sua aplicação automática.

- i) Ou seja: mesmo após a mencionada uniformização, subsiste uma fratura interpretativa quanto ao passo lógico anterior — a qualificação jurídica da transmissão/alienação, a qual, segundo entendemos, apenas pode emergir do disposto na lei civil. Sendo que nesse exercício de análise dever-se-á igualmente não olvidar que no âmbito do Direito Fiscal vigora o princípio da prevalência da substância sob a forma, de que são afloramentos os artigos 11.º/3, 38.º e 39.º da Lei Geral Tributária (LGT).
- j) [A] argumentação expendida pelos Requerentes não pode, de todo, proceder, porquanto, faz uma errada interpretação e aplicação das normas legais aplicáveis ao caso *sub judice*.
- k) A questão central que se discute nos presentes autos gira em torno da qualificação jurídico-tributária de uma alienação onerosa, efetuada por todos os herdeiros nos termos do artigo 2091.º do Código Civil, de alguns dos imóveis integrantes de herança indivisa, quando o título transmissivo identifica expressamente que é aquele bem em concreto o objeto de alienação, se fixa um preço determinado e se produz, na esfera jurídica do adquirente, a constituição de um direito real de propriedade. E aqui importa, desde já, frisar que a herança era composta por mais bens imóveis do que aqueles que se encontram aqui em discussão, como é aliás admitido pela Requerente no seu articulado cf. ponto 24, pelo que, deverá este facto ser dado como assente. Aliás, em momento temporal posterior, 26.04.2023, a Requerente e os demais herdeiros procederam à alienação de um outro prédio pertencente ao acervo hereditário, cf. Processo n.º 588/2026-T que corre termos neste Tribunal.
- l) A herança consubstancia [...] uma universalidade jurídica composta pela totalidade da posição patrimonial ativa e passiva do “*de cujus*” que se transmite aos herdeiros. Representa uma massa de bens, direitos e obrigações transmissíveis, constituindo uma universalidade de facto e de direito. [...]. Existindo mais do que um herdeiro essa

universalidade será adquirida por todos, tornando-se esse património comum a todos. E é precisamente esta pluralidade de herdeiros que faz nascer a ideia de quota: “quota do conjunto abstrato que é o património [do *de cuius*] como *universitas*”. A cada herdeiro irá pertencer, então, uma quota dessa universalidade. E esta universalidade de bens é passível de ser alienada, como decorre do regime estatuído nos artigos 2124.º e seguintes do Código Civil (Capítulo XI Alienação de herança).

- m) [A] alienação do quinhão hereditário - isto é, a transmissão a terceiro, por ato entre vivos e a título oneroso, da posição jurídica global que um herdeiro ocupa numa herança indivisa - não traduz a alienação de bens específicos, mas sim a transferência de um conjunto indeterminado e não individualizado de bens e direitos (a quota ideal sobre a universalidade hereditária), posição essa que fica sujeita a todos os encargos e responsabilidades próprios da herança (cfr. artigo 2128.º do Código Civil). Pelo que o adquirente de tal quinhão assumirá a posição de herdeiro na respetiva herança indivisa, sendo-lhe transmitidos os direitos inerentes, nomeadamente o de exercer os direitos relativos à gestão da herança ou exigir a sua partilha.
- n) É nesse sentido para que aponta o artigo 2128.º do CC, ao determinar que o adquirente da herança ou do quinhão hereditário sucede nos bens, direitos e encargos compreendidos na herança ou no quinhão hereditário de forma global. Por conseguinte, a alienação do quinhão hereditário não consubstancia, na esfera do adquirente, uma aquisição onerosa de um (concreto) bem imóvel.
- o) Acresce que, a cessão parcial de quinhão hereditário apenas pode incidir sobre uma fração ideal dessa posição jurídica, não sendo compatível com a individualização concreta de um determinado bem pertencente a esse acervo hereditário. Ou seja, não podem ser cedidos direitos sobre bens em concreto com exclusão de outros, pois o que se cede é o direito sobre todos os bens.

- p) Admitir que negócios jurídicos realizados por todos os herdeiros em conjunto, tendo por objeto a venda de um bem imóvel em concreto, configurem alienações parciais de quinhão hereditário implicaria admitir a fragmentação de uma posição jurídica unitária em função de bens concretos, como se cada escritura consubstanciasse uma transmissão autónoma – ainda que parcial – do mesmo quinhão hereditário. Tal construção, salvo melhor opinião, não encontra suporte no regime do artigo 2124.º do Código Civil e contradiz a natureza ideal da posição do herdeiro.
- q) Para além da alienação da herança, e alienação do quinhão hereditário, podem ainda os herdeiros, em conjunto, proceder à alienação de um bem imóvel concreto que integre a herança indivisa. A lei distingue, de forma clara, estas três situações, não podendo tais realidades jurídicas distintas ser confundidas por via de uma qualificação meramente formal: i) Alienação de herança; ii) Cessão de quinhão hereditário; iii) Alienação de bens imóveis em concreto.
- r) Com efeito, ainda que não tenha sido realizada a partilha, é possível dispor-se dos bens da herança (bens concretos), desde que essa disposição seja realizada por todos os herdeiros em conjunto, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 2091.º do Código Civil. Segundo aquele dispositivo legal os direitos relativos à herança, incluindo a alienação dos bens que a integram, só podem ser exercidos conjuntamente por todos os herdeiros.
- s) Ao contrário do que sucede na alienação de quinhão hereditário, na alienação de um bem imóvel específico e determinado da herança indivisa, por todos os herdeiros, estamos perante uma transmissão de um bem em concreto que ingressará na esfera jurídica do adquirente desse mesmo bem. Daqui resulta que, estando em causa a alienação, por todos os herdeiros, de um bem imóvel que integra a herança indivisa, o que é, efetivamente, transmitido ao adquirente é um direito real de propriedade sobre o bem.

- t) [N]um negócio jurídico com as seguintes características: i. a alienação por todos os herdeiros em conjunto, ao abrigo do disposto no artigo 2091.º do Código Civil, ii. de um bem imóvel integrado numa herança indivisa, iii. estando no título transmissivo identificado expressamente que é aquele bem em concreto o objeto de alienação, e iv. se fixa um preço determinado e v. se produz, na esfera jurídica do adquirente, a constituição de um direito real de propriedade, o que é, efetivamente, transmitido ao adquirente é um direito real de propriedade sobre o bem. Por assim ser, e salvo melhor leitura, deverá haver lugar à tributação do negócio jurídico, em sede de IRS, caso se apurem mais-valias, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do Código do IRS.
- u) Ademais, e tal como já anteriormente referido, dever-se-á igualmente não olvidar que no âmbito do Direito Fiscal vigora o princípio da prevalência da substância sob a forma, de que são afloramentos os artigos. 11.º/3, 38.º e 39.º da Lei Geral Tributária (LGT).
- v) [As] normas [constantes dos artigos 19.º e 64.º do CIRS] criam, na esfera da AT, nos casos em que uma herança permaneça indivisa e em que dela resulte a formação de rendimentos tributáveis, uma obrigação de liquidação de imposto sobre os rendimentos imputáveis a cada um dos herdeiros, na proporção das respetivas quotas.
- w) [O]s Tribunais [arbitrais e TCAS, nas decisões citadas], no seu exercício de exegese e privilegiando a substância económica sob a forma, demarcando-se da jurisprudência uniforme do STA, por ser distinta a situação fáctico-jurídica aí analisada, concluíram que nos casos, em que os todos os herdeiros, em conjunto, alienam um bem imóvel específico e determinado da herança indivisa, não estamos já perante a alienação do direito à herança ou do direito ao quinhão hereditário, mas antes perante uma transmissão de um bem em concreto cujos ganhos decorrentes da venda constituem mais-valias tributáveis em sede da categoria G de IRS, nos termos gerais.

- x) *In casu*, [decorre da] da escritura outorgada em 22.08.2023, cuja cópia foi junta aos autos, que foi objeto de alienação à compradora E..., [...] que foram bens individualizados, especificados e determinados que constituíram objeto de transmissões. O que, tal como resulta do enquadramento *supra* também é permitido por lei, mesmo em fase prévia à partilha da herança.
- y) Atentos os contornos do caso em análise temos que: – Ou os dois intervenientes - diretos ou por representação - na escritura outorgada em 22.08.2023 na qualidade de vendedores correspondem a todos os herdeiros (indício claro da venda de bem determinado, atenta a letra do n.º 1 do art.º 2091.º do C. Civil); – Ou não correspondem, mas então da escritura tinha de constar expressamente não ter sido exercido o direito de preferência previsto no n.º 1 do art.º 2130.º, acima transcrito; – Ou ainda, caso se estivessem a transmitir os dois quinhões hereditários através do mesmo instrumento, também deste expressamente teria de constar que nenhum dos presentes tinha manifestado a vontade de exercer o direito de preferência que a lei lhe conferia.
- z) Ora, em ambas as escrituras o que ficou consignado foi que: “Anúncio da Casa Pronta relativo ao exercício dos direitos legais de preferência com o n.º .../2023, disponibilizado em predialonline.pt, em 17/07/2023, pelo qual verifiquei que a entidade Câmara Municipal da Maia expressamente se pronunciou não pretender exercer o direito legal de preferência, e as entidades Direção Regional de Cultura do Norte, e Instituto da Habitação e da Reabilitação Urbana, L P .. não se pronunciaram no prazo legal pretender exercer o direito legal de preferência na aquisição do imóvel objeto do contrato que aqui se autentica.” (e não sobre qualquer quinhão hereditário). Por conseguinte, este é o primeiro forte argumento, a extrair da presença (ou representação) dos dois outorgantes vendedores na escritura, no sentido de que foi um bem determinado e não dois quinhões hereditários a ser objeto da transmissão a que aquele instrumento se reporta. Outro indício é a clara referência na escritura ao não exercício do direito de preferência sobre o imóvel nela identificado. [...] [E,] se a intenção das partes fosse,

efetivamente, transmitir quinhões hereditários e não bens imóveis, ou a notária [ou] os outorgantes ter-se-iam apercebido de tal lapso.

aa) [C]onstata-se, da conjugação de todos estes elementos, que se apresentam convergentes nos indícios que deles emanam, outra conclusão não resulta que aquela que aponta no sentido de que o negócio celebrado entre as partes visou a transmissão de um prédio urbano, sito na Maia, e não de um (ou mais) quinhão(ões) hereditário(s).

bb) A interpretação do artigo 10.º do Código do IRS no sentido de que a venda de um bem imóvel concreto, ainda que integrado numa herança indivisa, não constitui facto tributário em sede de mais-valias revela-se materialmente inconstitucional. [...]. [A] não tributação da venda de um bem imóvel, concretamente determinado e individualizado, ainda que integrante de herança indivisa, representaria uma afronta ao princípio da prevalência da substância sobre a forma e consubstanciaria uma solução materialmente inconstitucional, por violação dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, consagrados nos artigos 13.º, 103.º e 104.º da Constituição da República Portuguesa.»

4.1. Com base nos argumentos expostos, a Requerida conclui que deve «ser proferida decisão que julgue a presente ação improcedente, por não provada, e, em consequência, ser a Requerida absolvida, com todas as demais consequências.»

5. O Tribunal arbitral, por despacho de 2/9/2026, prescindiu da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, o que fez ao abrigo dos princípios da autonomia na condução do processo e em ordem a promover a celeridade, simplificação e informalidade deste. Através do referido despacho, foi, também, fixado o dia 11/09/2026 para a prolação da presente decisão arbitral.

II. Saneamento

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

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

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

III. Questões a decidir

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

IV. Matéria de Facto

IV.1. Factos Provados

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

- A. O Requerente e sua irmã, B..., são os únicos herdeiros de C... (falecida em 20/10/2022) e de D... (falecido em 4/5/2018), conforme habilitação de herdeiros junta aos autos (v. Doc. 4 apenso).
- B. Da herança fazia parte a fracção autónoma designada pela letra “A”, correspondente a habitação no rés-do-chão direito, com garagem, integrante do prédio urbano sito na Rua ..., freguesia de ..., concelho da Maia, inscrito na matriz sob o artigo ... e descrito na ... Conservatória do Registo Predial da Maia sob o n.º..., conforme o imposto de selo e a caderneta predial do referido imóvel (v. Docs. 5 e 6 apensos).

- C. Em 22/8/2023, o ora Requerente e sua irmã outorgaram, na qualidade de vendedores, e enquanto herdeiros únicos e universais das heranças ilíquidas e indivisas abertas por óbito de D... e C..., escritura pública de compra e venda e mútuo com hipoteca.
- D. Na referida escritura consta que o ora Requerente e sua irmã, na qualidade de herdeiros de herança indivisa, vendiam, livre de ónus ou encargos, o seguinte bem imóvel: “a Fracção Autónoma designada pela letra ‘A’, correspondente a Habitação no rés-do-chão direito com entrada pelo n.º..., garagem no logradouro com 33 m², com entrada pelo n.º..., com o que demais a compõe, a qual faz parte do prédio urbano constituído em regime de propriedade horizontal, registada pela inscrição correspondente à AP. 22 de 1983/08/02, sito na Rua ..., nºs ..., ..., ... e ..., da freguesia de ..., concelho da Maia, descrito na ... Conservatória do Registo Predial da Maia sob o número ... [...], inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ..., com o valor patrimonial tributário de € 76.876,10, adiante designado por IMÓVEL.”
- E. Em 22/4/2024, o Requerente apresentou a declaração de IRS Modelo 3 de 2023 n.º ...-2023-..., com os anexos A, G e H, tendo declarado, no anexo G - «Mais Valias e Outros Incrementos Patrimoniais», a alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, titulada pela escritura pública de compra e venda acima identificada.
- F. Dessa declaração de rendimentos resultou a liquidação de IRS n.º 2024..., de 20/7/2024, que apurou imposto a pagar no valor total de € 4.120,12.
- G. Em 26/6/2025, o Requerente solicitou a revisão do acto tributário referente à liquidação de IRS (v. Doc. 8 apenso). Tendo sido proferido despacho de indeferimento no âmbito da reclamação graciosa ...2025..., o Requerente apresentou, em 3/3/2026, o presente pedido de pronúncia arbitral.

IV.2. Factos não provados

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

IV.3. Fundamentação da fixação da matéria de facto

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

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

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

V. Matéria de Direito

15. A questão magna a decidir nestes autos consiste no apuramento da legalidade da liquidação de IRS referente ao ano de 2023, alegando o ora Requerente que a venda de imóvel de herança indivisa não está sujeita a tributação por se reportar a alienação de quinhão hereditário – pelo que a mesma não se enquadraria no disposto no artigo 10.º, n.º 1, al. a), do CIRS.

16. Vejamos, então.

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

18. Como bem esclarece o referido Acórdão arbitral, «a questão em debate está em saber se a transmissão do direito ao quinhão hereditário constituído por bens imóveis corresponde à alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, para efeito da incidência de mais-valias nos termos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS. O Requerente sustenta que não vendeu qualquer bem imóvel, mas antes procedeu à venda de um quinhão hereditário, que corresponde ao direito a uma herança indivisa, ainda que seja constituída por bens imóveis, e só após a partilha é que serão definidos os bens que concretamente preencherão o seu quinhão, pois o direito à herança indivisa é um direito abstratamente considerado e idealmente definido, e, como tal, não incide sobre qualquer bem em concreto. A Autoridade Tributária contrapõe que a herança se traduz no conjunto de bens, direitos e dívidas da titularidade do *de cujus*, sendo que esta universalidade assume natureza jurídica autónoma até à sua transferência para os herdeiros, e, até à partilha, os herdeiros podem promover a alienação do acervo indiviso, no seu todo ou apenas em parte, o que corresponde a um negócio relativo aos bens envolvidos, na medida em resultam da alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, pelo que a transmissão do quinhão hereditário está sujeita a incidência de mais valias, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRS. Para apreciar a questão em análise, interessa ter presente a redação do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS [...]. Para efetuar o enquadramento do que se entende por transmissão do quinhão hereditário, no âmbito do direito civil, convém recordar ainda o que estabelecem os artigos 2030.º, 2074.º e 2119.º do Código Civil. A primeira dessas disposições, sob a epígrafe “*Espécies de sucessores*”, no seu n.º 2, consigna que se diz herdeiro “*o que sucede na totalidade ou numa quota do património do falecido*”. O artigo 2074.º, epigrafado “Direitos e obrigações do herdeiro em relação à herança”, no n.º 1, acrescenta que “*o herdeiro conserva, em relação à herança, até à sua integral liquidação e partilha, todos os direitos e obrigações que tinha para com o falecido, à exceção dos que se extinguem por efeito da morte deste*”. Por seu turno, o artigo 2119.º estipula o princípio da retroatividade da partilha, consignando o seguinte: “[f]eita a partilha, cada um dos herdeiros é considerado, desde a abertura da herança, sucessor único dos bens que lhe foram atribuídos, sem prejuízo do disposto quanto a frutos”. Com base neste último preceito, entende-se que “[a] partilha é um negócio certificativo, um negócio que se destina a tornar certa uma situação anterior. Cada um dos herdeiros já tinha direito a uma parte ideal da herança antes da partilha; através da

herança, esse direito vai determinar-se em bens certos e determinados. Mas no fundo, o direito a bens determinados que existe depois da partilha, é o mesmo direito a bens indeterminados que existia antes da partilha; é o mesmo direito, apenas modificado no seu objeto” (cfr. Abílio Neto/Herlânder Martins, *Código Civil Anotado*, 1980, Lisboa, anotação ao artigo 2119.º). Importa ainda reter o que dispõem os artigos 2124.º e 2126.º do Código Civil. O primeiro desses preceitos torna aplicável à alienação de herança ou de quinhão hereditário “*as disposições reguladoras do negócio jurídico que lhe der causa, salvo o preceituado nos artigos seguintes*”. Nesse contexto, o artigo 2126.º prescreve que “[s]em prejuízo do disposto em lei especial, a alienação de herança ou de quinhão hereditário é feita por escritura pública ou por documento particular autenticado se existirem bens cuja alienação deva ser feita por uma dessas formas”. Em aplicação destes princípios gerais, o acórdão do STJ, de 9 de fevereiro de 2012 (Processo n.º 2752/07), seguindo um entendimento pacífico e uniforme, e considerando apenas o que mais releva para apreciação do caso, concluiu nos seguintes termos: “1. *A transmissão do direito ao quinhão hereditário faz operar a passagem para a esfera jurídica dos compradores do conteúdo de um direito abstratamente considerado e idealmente definido, como expressão patrimonial ainda incerta.* 2. *O que aos adquirentes destes direitos fica atribuída é a possibilidade de poderem exercer naquela universalidade jurídica um seu direito próprio perante os restantes interessados no ‘quinhão hereditário’, legitimando-os a, com vista a concretizar esta sua prerrogativa, a darem os passos necessários tendentes a haver para si a quota-parte dos bens determinados que integram tal herança.* 3. *Enquanto se não constatar a efetiva titularidade de algum ou alguns bens concretos que constitui tal universalidade jurídica, o adquirente do quinhão hereditário não desfruta do atinente direito sobre certo e determinado bem.* Ainda que analisado na perspetiva do adquirente do quinhão hereditário, os mesmos princípios são necessariamente aplicáveis ao herdeiro que transmite a terceiro, ainda antes da partilha, uma quota do património do *de cujus*, que corresponde ao seu quinhão hereditário. Neste mesmo sentido se pronunciaram os acórdãos do STA de 25 de novembro de 2009 (Processo n.º 0975/09), de 28 de janeiro de 2015 (Processo n.º 0450/13) e de 15 de junho de 2016 (Processo n.º 01863/13). No primeiro desses arestos, entendeu-se que “*enquanto a herança se mantiver indivisa, cada herdeiro é titular de um direito a uma quota de uma massa de bens, que constitui um património autónomo e não um direito individual sobre cada um dos*

bens que a integram. E, assim, porque a alienação [...] de quinhão hereditário, mesmo que a herança seja apenas constituída por bens imóveis, não pode considerar-se alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, não estão sujeitos a IRS os eventuais ganhos resultantes dessa alienação". No acórdão tirado no Processo n.º 0450/13, invocando-se o disposto no artigo 2119.º do Código Civil, afirmou-se que "embora cada um dos herdeiros tenha desde a abertura da sucessão direito a uma parte ideal da herança, é apenas com a partilha que esse direito se concretiza tornando certos e determinados os bens que couberem ao herdeiro". E "só após a partilha é que o herdeiro se torna pleno titular dos direitos que por ela lhe couberem, e, ainda que a herança seja constituída por bens imóveis, só com a partilha passa a ser titular do direito de propriedade sobre eles e nessa qualidade a poder exercer os direitos correspondentes". Ainda no acórdão do STA referente ao Processo n.º 01863/13, declarou-se que, "constituindo a herança indivisa uma universalidade relativamente à qual não houve ainda partilha de bens (artigo 2119.º do Código Civil), estamos em presença de um «património autónomo» partilhado, em regime de comunhão (e não em compropriedade), pelos co-herdeiros, os quais não detêm qualquer direito próprio sobre cada bem individualizado que compõe a herança indivisa, sendo apenas seus titulares em comunhão". Resta fazer notar que esta jurisprudência tem igualmente sido seguida pelo CAAD através das decisões arbitrais proferidas nos Processos n.ºs 627/2017 e 247/2022, dizendo-se no sumário desta última decisão que as mais-valias resultantes da alienação do direito ao quinhão hereditário constituído por imóveis não se encontram abrangidas pela norma de incidência do artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do CIRS, por não integrar o conceito de alienação onerosa do direito real sobre bens imóveis, uma vez que não é transmitido um direito real sobre os bens da herança, mas 'um direito abstratamente considerado e idealmente definido' de uma quota-parte na herança ilíquida e indivisa. No mesmo sentido se pronuncia a doutrina. Segundo Inocêncio Galvão Telles, baseando-se no disposto no artigo 2030.º do Código Civil, a cada herdeiro releva uma parte do conjunto abstrato que é o património como *"universitas"*. Existindo uma pluralidade de herdeiros, divide-se o património em tantas partes quantos os herdeiros. Cada quota é proporcional ao número de herdeiro (*Direito das Sucessões*, 6.ª edição, Coimbra Editora, 1991, pág. 187). O herdeiro sucede no património do falecido e legatário enquanto sucessor universal. Na qualidade de sucessor universal, o que recebe é, sempre, uma universalidade, seja a totalidade do património do de

cujus, seja uma quota do património do falecido (idem, pág. 189). Em idênticos termos, Rabindranath Capelo de Sousa considera que “sendo vários os herdeiros e antes de se efetuar a partilha, cada um deles, embora não tenha um direito real sobre os bens em concreto da herança, nem sequer sobre uma quota-parte em cada um deles, detém, todavia, um direito de quinhão hereditário, ou seja, à respetiva quota-parte ideal da herança global em si mesma” (Lições de Direito das Sucessões, vol. II, 2.^a edição, Coimbra Editora, 1997, págs. 89 e segs.). “Pela alienação de quinhão hereditário indiviso transfere-se para o adquirente o direito de quinhão em causa, que abrange, v. g., direitos de gestão (artigo 2091.º do Código Civil), direitos à receção de rendimentos (artigo 2092.º do Código Civil) e direitos de exigir a partilha e de composição da quota (artigo 2101.º do Código Civil)” (idem, pág. 98). Revertendo à situação do caso, o que se constata é que a Autoridade Tributária considera que a transmissão de quinhões hereditários se encontra sujeita a mais-valias, nos termos do disposto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS, na medida em que, em substância, essa transmissão corresponde à alienação de direitos reais sobre bens imóveis. Embora a Administração entenda, citando os artigos 2101.º e 2102.º do Código Civil, que, na herança, cada um dos herdeiros tem direito a uma quota parte na universalidade dos bens, designada quinhão hereditário, até que se faça a partilha, e, por conseguinte, é por via da partilha que se define, por acordo ou judicialmente, qual é a parte certa e determinada que cabe a cada um dos herdeiros, conclui, todavia [e também no caso dos presentes autos], que o artigo 2124.º permite a alienação de herança ou de quinhão hereditário, o que significa que podem os herdeiros, em conjunto, alienar bens da herança, ou individualmente, disporem do seu quinhão hereditário. E, nos casos em que todos os herdeiros vendem os bens imóveis pertencentes à herança, a transmissão recai no âmbito da incidência do artigo 10.º do Código do IRS [...]. Ora, o artigo 2124.º do Código Civil limita-se a tornar aplicável à alienação de herança ou de quinhão hereditário as disposições reguladoras do negócio jurídico que lhe der causa, ressalvando o preceituado nos artigos seguintes. O artigo 2126.º vem dizer que, existindo bens imóveis, a alienação de herança ou de quinhão hereditário é feita por escritura pública. A forma estabelecida para a alienação de herança ou de quinhão hereditário está em consonância com o disposto no artigo 875.º do Código Civil, que estabelece que o contrato de compra e venda de bens imóveis só é válido se for celebrado por escritura pública. A possibilidade de os herdeiros procederem à alienação de

herança ou de quinhão hereditário e a sujeição do negócio a escritura pública, sendo um princípio comum à transação de imóveis, em vista a assegurar a eficácia inter partes, não permite dissipar a posição jurídica do herdeiro, enquanto titular de uma parte ideal dos bens da herança, e só com a partilha essa parte ideal passa a corresponder a bens determinados de que o herdeiro fica a dispor do direito de propriedade. Sendo que esse é o regime que provém das transcritas disposições dos artigos 2030.º, 2074.º e 2119.º do Código Civil. Limitando-se o herdeiro a alienar uma quota-parte ideal dos bens que integram a herança, não tem qualquer cabimento considerar que se trata de alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, sujeita à incidência do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS, já que não é por via da transmissão do quinhão hereditário que o herdeiro se torna titular do direito de propriedade de qualquer determinado bem que integre a herança, o que apenas poderia ocorrer com a partilha.»
(Sublinhados nossos.)

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

i) O Requerente sustentou, e bem, que não vendeu bem imóvel, antes procedeu à venda de quinhão hereditário que corresponde ao direito a uma herança indivisa, ainda que constituída por bens imóveis, e que só após a partilha é que serão definidos os bens que concretamente preencherão o seu quinhão, pois o direito à herança indivisa é um direito abstractamente considerado e idealmente definido, e, como tal, não incide sobre qualquer bem em concreto;

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

iii) Sendo, ainda, de notar que o recurso que levou a este Acórdão do STA de 17/12/2025 incidia sobre a Decisão arbitral proferida no processo CAAD n.º 1318/2024-T, de 18/8/2025 – Decisão na qual se entendeu que a venda de uma quota-parte ideal de um imóvel pertencente a uma herança indivisa não gera, na esfera do herdeiro, mais-valias tributáveis em sede de IRS, apesar de o negócio ter sido formalizado por escritura de ‘*compra e venda de imóvel*’ (e não de venda de quinhão hereditário), uma designação formalmente incorreta que, contudo, não altera a realidade jurídica se, na substância, estiver em causa apenas a transmissão de uma posição hereditária (dado que a alienação de um bem indiviso, mesmo tratando-se de um imóvel, não constitui a transmissão de um direito real e, como se disse acima, só com a partilha é que o(s) herdeiro(s) passa(m) a deter um direito de propriedade efectivo sobre bens concretos, podendo então existir uma verdadeira alienação imobiliária para efeitos fiscais);

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

v) Importa, igualmente, ter presente o que dispõem os artigos 2124.º e 2126.º do Código Civil, e o facto de que os Requerentes cumpriram com as exigências formais aí previstas para a alienação de quinhão hereditário – com efeito, o Acórdão do STJ de 9/2/2012 (Processo n.º 2752/07), seguindo um entendimento pacífico e uniforme, considerou que, “*enquanto se não constatar a efetiva titularidade de algum ou alguns bens concretos que constitui tal universalidade jurídica, o adquirente do quinhão hereditário não desfruta do atinente direito*

*sobre certo e determinado bem.” E, ainda que o referido Acórdão do STJ tenha analisado a questão na perspectiva do adquirente do quinhão hereditário, os mesmos princípios são necessariamente aplicáveis ao herdeiro que transmite a terceiro, ainda antes da partilha, uma quota do património do *de cujus*, que corresponde ao seu quinhão hereditário – como se demonstra pela leitura dos Acórdãos do STA de 25/11/2009 (Proc. n.º 0975/09), de 28/1/2015 (Proc. n.º 0450/13) e de 15/6/2016 (Proc. n.º 01863/13), nos quais se refere, nomeadamente, que, “*embora cada um dos herdeiros tenha desde a abertura da sucessão direito a uma parte ideal da herança, é apenas com a partilha que esse direito se concretiza tornando certos e determinados os bens que couberem ao herdeiro*” e que “*só após a partilha é que o herdeiro se torna pleno titular dos direitos que por ela lhe couberem, e, ainda que a herança seja constituída por bens imóveis, só com a partilha passa a ser titular do direito de propriedade sobre eles e nessa qualidade a poder exercer os direitos correspondentes*”;*

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

vii) Como refere o Acórdão arbitral proferido a 9/4/2025 (Processo n.º 1138/2024-T), citando a Decisão arbitral proferida no Processo n.º 247/2022-T, “*as mais-valias resultantes da alienação do direito ao quinhão hereditário constituído por imóveis não se encontram abrangidas pela norma de incidência do artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do CIRS, por não*

integrar[em] o conceito de alienação onerosa do direito real sobre bens imóveis, uma vez que não é transmitido um direito real sobre os bens da herança, mas ‘um direito abstratamente considerado e idealmente definido’ de uma quota-parte na herança ilíquida e indivisa.” E no mesmo sentido se pronuncia o próprio Acórdão arbitral de 9/4/2025: “limitando-se o herdeiro a alienar uma quota-parte ideal dos bens que integram a herança, não tem qualquer cabimento considerar que se trata de alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, sujeita à incidência do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS, já que não é por via da transmissão do quinhão hereditário que o herdeiro se torna titular do direito de propriedade de qualquer determinado bem que integre a herança, o que apenas poderia ocorrer com a partilha.”

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

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

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

21. Invoca, ainda, a Requerida, na sua resposta, a violação dos princípios da igualdade tributária e da capacidade contributiva, por entender que “a interpretação do artigo 10.º do Código do IRS no sentido de que a venda de um bem imóvel concreto, ainda que integrado numa herança indivisa, não constitui facto tributário em sede de mais-valias, revela-se materialmente inconstitucional”, e que, “ainda que, do ponto de vista formal, o herdeiro detenha apenas uma quota ideal sobre a herança indivisa, a alienação de um bem imóvel concreto integrante dessa herança traduz, em substância económica, a realização de um acréscimo patrimonial efetivo e individualizável, equiparável à venda de um imóvel após partilha”; pelo que, também no entender da Requerida, “adotar entendimento diverso – excluindo de tributação a venda de imóvel concreto por herança indivisa, mas tributando idêntica venda realizada após partilha – introduziria uma diferenciação arbitrária entre contribuintes em situações economicamente equivalentes: quem procede à partilha prévia e depois aliena o bem é tributado em mais-valias; quem aliena o mesmo bem antes da partilha ficaria isento do pagamento do imposto. Tal distinção, assente numa mera opção formal quanto ao momento da partilha, não encontra fundamento material bastante.” E acrescenta, por último, a Requerida que, “paralelamente, essa interpretação funcionaria como um incentivo à manutenção *ad aeternum* das heranças indivisas, permitindo aos herdeiros alienarem, sucessivamente, os bens imóveis e eximirem-se ao pagamento do imposto sobre as mais-valias. Para além da evidente distorção do princípio da igualdade, tal solução estimularia a indivisão das heranças, com consequências negativas no plano jurídico e administrativo.”

22. A este respeito, citar-se-á, por com ela se concordar, a análise feita a idênticos argumentos na recente Decisão arbitral de 17/4/2026 (Proc. n.º 1058/2025-T): “Os tribunais têm o dever de verificar se a medida tributária respeita os princípios constitucionais (v. artigo 18.º, n.º 2, da CRP), que exige adequação, necessidade e equilíbrio entre os fins buscados e os meios empregados. A regra geral consiste em interpretar a norma tributária em conformidade com a Constituição, preservando a vontade do legislador e garantindo a estabilidade do sistema fiscal, evitando que poder judicial se substitua indevidamente ao papel do legislador, assegurando previsibilidade e segurança jurídica. Sobre os princípios invocados, o Tribunal Constitucional,

no acórdão n.º 469/2024-T, de 19.06.2024, no processo n.º 405/2023, refere o seguinte: *‘a ideia de igualdade tributária, enquanto manifestação, no âmbito tributário, do princípio da igualdade previsto no artigo 13.º da Constituição, aponta para a proibição de discriminações ou igualizações arbitrárias, sem fundamento; o princípio da capacidade contributiva, que é por si próprio um critério tendente a assegurar a igualdade tributária, exige que os factos tributários sejam suscetíveis de revelar a capacidade do sujeito passivo para suportar economicamente o tributo’*. A questão de direito apreciada resulta da não tipificação no código de IRS de uma determinada operação, neste caso a venda do quinhão hereditário composto por bens imóveis, a qual o STA, em várias ocasiões e recentemente de forma uniforme, qualifica como não sendo uma alienação onerosa de direitos reais sobre imóveis, e como tal não esta abrangida pelo disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 10.º do CIRS, e assim não constitui um facto gerador de imposto nos termos desse normativo. Do mesmo modo, conclui-se que não se verifica a ocorrência de um facto tributário e, consequentemente, a ausência de tributação não configura qualquer situação de discriminação. Acresce que, invertendo o raciocínio e seguindo idêntica linha argumentativa, concluir-se-ia que a tributação da alienação onerosa de direitos reais sobre imóveis também violaria os referidos princípios, na medida em que uma situação materialmente idêntica, a venda de quinhão hereditário composto por bens imóveis, ao não se encontrar tipificada nem sujeita a tributação, sendo ambas substancialmente equivalentes, levaria a concluir que a alienação onerosa de direitos reais também não deveria ser objeto de tributação, por ser discriminatório e por violar os referidos princípios invocados. Conforme resulta da argumentação apresentada pela Requerida, apresenta vários argumentos que pouco ou nada tem que ver com uma fundamentação relevante para arguir uma inconstitucionalidade, mas sim, focados numa perspetiva de mera discordância com a posição do STA. Sobre os argumentos que a AT invoca, que esta interpretação gera incentivo à manutenção *ad aeternum* das heranças indivisas e gera incentivos contrários à boa organização do sistema jurídico-patrimonial, não se consegue identificar qual a sua relevância para a questão de inconstitucionalidade invocada. As consequências, incentivos ou efeitos da legislação ou das decisões tomadas pelo legislador, que na opinião da AT possam existir, como uma situação geradora de desigualdade por gerarem incentivos positivos ou negativos, não tem respaldo constitucional na violação dos princípios invocados. Não se pode sustentar que a ausência de

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

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

Juros indemnizatórios e restituição de imposto indevidamente pago

24. Como também bem se refere na Decisão arbitral de 17/4/2026 (Proc. n.º 1058/2025-T), “a obrigação de pagamento de juros indemnizatórios – nos termos do artigo 43.º, n.º 4, e artigo 35.º, n.º 10, da LGT, sendo que este último artigo remete para o disposto no artigo 559.º, n.º 1, do Código Civil, que por sua vez remete para a Portaria 291/2003, de 8 de abril, em virtude da procedência total ou parcial de impugnação a favor do sujeito passivo – decorre da aplicação do disposto no artigo 100.º da LGT, que prevê a obrigação da Requerida de reconstituir a legalidade do ato objeto do litígio, tal dever compreendendo: (i) a obrigação de reembolso do montante indevidamente pago, e (ii) o pagamento de juros indemnizatórios devidos desde a data do pagamento indevido efetuado pela Requerente até à data em que o reembolso do

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

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

VI. DECISÃO

Em face do acima exposto, decide-se:

- Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- Julgar improcedente o pedido de inconstitucionalidade por violação dos princípios da igualdade tributaria e da capacidade contributiva;

- Julgar procedente o pedido de restituição do imposto indevidamente pago, com valor a apurar em sede de execução de julgado, e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira ao pagamento de juros indemnizatórios nos termos constantes da presente decisão.

VII. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 9.831,11 (nove mil oitocentos e trinta e um euros e onze cêntimos), nos termos do disposto no artigo 32.º do CPTA e no artigo 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

VIII. Custas

Nos termos da Tabela I da Tabela Anexa ao RCPAT, as custas são no valor de € 918,00 (novecentos e dezoito euros), a pagar pela Requerida, conformemente ao disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do RCPAT.

Notifique-se.

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

Lisboa, 11 de Setembro de 2026.

O Árbitro

(Miguel Patrício)

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