

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 585/2026-T

Tema: IRS – Mais -Valias; Partilha hereditária; Tornas

Sumário

I. A partilha hereditária, formalizada em escrituras distintas para cada imóvel, não constitui «alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis» para efeitos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS, pelo que as tornas recebidas pelo co-herdeiro a quem os imóveis não foram adjudicados não geram mais-valias tributáveis na categoria G.

II. Nos termos dos artigos 2031.º e 2119.º do Código Civil, feita a partilha, cada herdeiro é considerado, desde a abertura da herança, sucessor único dos bens que lhe foram atribuídos. A única transmissão ocorrida é a sucessória, não havendo transmissões entre coerdeiros no momento da partilha, seja qual for a posição adotada quanto à natureza, declarativa ou modificativa, da partilha.

III. A partilha com adjudicação de bens a um dos herdeiros não se confunde com a alienação de quinhão hereditário, objeto do AUJ n.º 7/2025, nem com a venda de imóveis da herança a terceiros. A inaplicabilidade daquele acórdão uniformizador não conduz, por si só, à tributação das tornas.

IV. As tornas não têm a natureza de preço. Constituem um instrumento de igualação dos quinhões, pelo qual o herdeiro que não recebe bens em espécie é compensado, em dinheiro, pelo valor que lhe cabia nos bens adjudicados a outro, não representando um acréscimo patrimonial decorrente de alienação.

V. A não sujeição a IRS das tornas recebidas em partilha hereditária não viola os princípios da igualdade tributária e da capacidade contributiva. Seria antes contrária ao princípio da tipicidade fiscal (artigo 103.º, n.º 2, da Constituição) a extensão do artigo 10.º,

n.º 1, alínea a), do CIRS a esta realidade, por analogia ou com fundamento na substância económica da operação.

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro Paulo Ferreira Alves, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o Tribunal Arbitral Singular, constituído em 28 de julho de 2026, decide o seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., **B...**, portadores respetivamente dos NIF ... e ... (doravante, conjuntamente, os Requerentes, e, individualmente, o Requerente marido e a Requerente mulher), residentes na Rua ..., n.º ..., ..., ...-... São Domingos de Rana, vieram requerer a constituição de Tribunal Arbitral e deduzir pedido de pronúncia arbitral (“ppa”), nos termos do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a) e no artigo 10.º, ambos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, na redação vigente.

Os Requerentes pretendem a declaração de ilegalidade e a consequente anulação do ato tributário do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”), IRS n.º 2024..., relativo ao exercício de 2023, no montante de € 28.076,15, no seguimento do indeferimento expresso do pedido de reclamação graciosa n.º ...2025..., deduzido contra este ato tributário.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante referida por “AT” ou “Requerida”.

Em 20 de maio de 2026, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD, notificado à AT.

De acordo com o preceituado nos artigos 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a) e 11.º, n.º 1, alínea a), todos do RJAT, o Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou o ora árbitro para formar o Tribunal Arbitral Singular, que comunicou a aceitação do encargo. As Partes, notificadas dessa designação, não manifestaram vontade de a recusar.

O Tribunal Arbitral Singular foi constituído em 28 de julho de 2026.

Em 29 de julho de 2026, a Requerida foi notificada para apresentar a sua Resposta, a qual apresentou no prazo de 30 dias previsto no artigo 17.º do RJAT.

Por despacho do Tribunal, datado de 15 de setembro de 2026, ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo e da celeridade, simplificação e informalidade processuais (v. artigos 16.º, alínea c), e 29.º, n.º 2, do RJAT), foi dispensada a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT. Foi conferida a possibilidade de as partes produzirem alegações facultativas, simultaneamente, no prazo de 10 dias.

Os Requerentes e a Requerida não apresentaram alegações.

POSIÇÃO DO REQUERENTE

Os Requerentes formulam a sua pretensão arbitral da seguinte forma:

Em 22-06-2024, os Requerentes entregaram, em regime de tributação conjunta, a declaração Modelo 3 de IRS relativa ao exercício de 2023, na qual inscreveram, no Anexo G, de acordo com as práticas indicadas pela Autoridade Tributária, além de outros, também os a seguir explicitados valores resultantes de tornas por partilhas parciais da herança, formalizadas em 11-12-2023: • € 160.000 na linha 4001; (Imóvel 1) • € 20.000 na linha 4004. (Imóvel 2).

Da referida declaração resultou uma liquidação global de IRS no montante de € 28.076,15 a favor do Estado.

Em 25 de agosto de 2025, foi remetida à A.T. reclamação graciosa, ao abrigo dos artigos 140.º do CIRS e 70.º do CPPT, a qual foi indicada para indeferimento por decisão do Serviço de Finanças de Cascais ..., durante o processo de audição prévia, conforme reportado no ofício de 29-01-2026, nos termos do artigo 60.º da LGT.

Após a resposta efetuada nesse âmbito em 10-02-2026, a mesma foi convertida em decisão final, nos mesmos termos, comunicada em ofício datado de 03-03-2026, recebido em 11-03-2026.

Importa referir que no âmbito da mesma herança/sucessão, todos os bens imóveis vendidos a terceiros por ambos os herdeiros, de acordo com as suas quotas-partes herdadas, foram devidamente declarados em sede de IRS (respeitantes aos exercícios de 2023 e 2024) Não restando mais nenhum bem, sobre essas vendas foram liquidadas e pagas as devidas mais-valias, factos que a Autoridade Tributária conhece e validou, distinguindo-se, portanto, claramente da situação de partilha aqui em causa.

No dia 11 de junho de 2023, faleceu C... (NIF...), no estado de viúva, conforme consta da Escritura de Habilitação de Herdeiros lavrada em 20 de junho de 2023.

Sucederam-lhe como únicos herdeiros, em partes iguais (metade para cada um), os seus dois filhos: D... e o ora Requerente, E... .

Em 11-12-2023, foram formalizadas escrituras de partilha de herança indivisa (NIF...— C...— cabeça de casal), nos termos das quais: • Os dois imóveis em causa foram adjudicados ao outro herdeiro; • O Requerente recebeu exclusivamente tornas relativas a esses imóveis.

Os imóveis em causa são: • Imóvel 1: Prédio urbano sito na..., n.º..., ...-...Oeiras, inscrito na CRP sob o n.º ... e na matriz sob o artigo...; • Imóvel 2: Prédio urbano sito na ..., n.º... ...-... Cuba, inscrito na matriz sob o artigo

A herança encontrava-se indivisa, tendo ocorrido apenas uma partilha parcial do acervo hereditário, mantendo-se outros bens por partilhar.

Não houve transmissão onerosa de direitos reais sobre imóveis, tendo o Requerente recebido tornas exclusivamente para a composição do seu quinhão hereditário, referente apenas a cada um dos imóveis em causa.

Os restantes bens imóveis da herança, vendidos por ambos os herdeiros , foram igualmente declarados na mesma declaração de IRS e na de 2025 (para o imóvel vendido em 2024) , não sendo, porém, objeto de contestação.

Defendem os Requerentes que, antes da partilha, o herdeiro não é titular de direitos reais sobre bens concretos da herança, mas apenas de um direito abstrato a uma quota de uma universalidade jurídica (artigo 2101.º do Código Civil).

O recebimento de tornas corresponde à mera composição do quinhão hereditário, não configurando a alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, nos termos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS.

O facto de a partilha ser parcial não altera esta qualificação, mantendo-se a herança como universalidade jurídica até à partilha total.

Concluem os Requerentes sustentando que, antes da partilha, o herdeiro não é titular de direitos reais sobre bens concretos da herança, mas apenas de um direito abstrato a uma quota de uma universalidade jurídica (artigo 2101.º do Código Civil).

O recebimento de tornas corresponde à mera composição do quinhão hereditário, não configurando a alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, nos termos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS.

O facto de a partilha ser parcial não altera esta qualificação, mantendo-se a herança como universalidade jurídica até à partilha total.

POSIÇÃO DA REQUERIDA

A Requerida apresentou a sua Resposta, sustentando o seguinte:

Nos termos do artigo 74.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária, o ónus da prova dos factos constitutivos do direito invocado recai sobre quem o invoca.

Pretendendo os Requerentes beneficiar do regime de não sujeição fixado no AUJ n.º 7/2025, competia-lhes demonstrar que a operação em causa correspondeu à transmissão do direito à herança ou ao quinhão hereditário como um todo, e não à adjudicação de bens certos e determinados.

Ora, os próprios Requerentes juntam aos autos escrituras expressamente tituladas “PARTILHA”, que identificam, cada uma, um imóvel certo, determinado e matricialmente

identificado, adjudicado a um dos herdeiros, com fixação de tornas ao outro, ou seja, o oposto da transmissão de uma posição sucessória globalmente considerada.

Os Requerentes invocam ainda o Acórdão do STA de 17/12/2025, no qual o Pleno recusou conhecer do mérito de recurso de uniformização interposto pela AT contra a Decisão Arbitral n.º 1318/2024-T, por considerar a decisão recorrida conforme à jurisprudência consolidada do AUJ n.º 7/2025.

Porém, este Acórdão não é aplicável aos presentes autos.

A Requerida sustenta que o recebimento de tornas, pelo co-herdeiros que não fica com o bem, corresponde à contrapartida pecuniária de um valor patrimonial efetivamente cedido ao co-herdeiros adjudicatário, configurando negócio oneroso equiparável, nessa parte, a uma compra e venda, como reconheceu o STA no Acórdão de 12/02/2025 (Proc. n.º 01868/22.5BEBRG)6, proferido em situação estrutural e juridicamente equiparável e reiteradamente aplicado, por analogia, ao plano da partilha de herança.

No caso dos autos, os Requerentes receberam €160.000,00 e € 20.000,00 de tornas, respetivamente, pelos dois imóveis adjudicados ao co-herdeiros .

Houve um ganho patrimonial efetivo, líquido e definitivo, na exata medida do valor dos bens de que abdicou em favor do irmão.

II. SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, atenta a conformação do objeto do processo dirigido à anulação do ato tributário do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (v. artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 5.º do RJAT).

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, conjugado com o artigo 102.º, n.º 1, alínea e) do CPPT, contado da notificação da decisão de indeferimento expresso da reclamação graciosa deduzida contra o ato tributário impugnado, ocorrida em 11 de março de 2026, tendo o pedido de constituição do Tribunal Arbitral sido apresentado em 18 de maio de 2026.

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

Não foram identificadas nulidades ou questões que obstem ao conhecimento do mérito da causa.

III. FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

1. FACTOS PROVADOS

Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos que se julgam por provados:

- A.** Em 22-06-2024, os Requerentes entregaram, em regime de tributação conjunta, a declaração Modelo 3 de IRS relativa ao exercício de 2023, na qual inscreveram, no Anexo G, de acordo com as práticas indicadas pela Autoridade Tributária, além de outros, também os a seguir explicitados valores resultantes de tornas por partilhas parciais da herança, formalizadas em 11-12-2023: € 160.000 na linha 4001; (Imóvel 1) e € 20.000 na linha 4004. (Imóvel 2). Cfr. PA.
- B.** Da referida declaração resultou uma liquidação global de IRS no montante de € 28.076,15 a favor do Estado. Cfr.PA.
- C.** Em 25 de agosto de 2025, foi remetida à AT uma reclamação graciosa, ao abrigo dos artigos 140.º do CIRS e 70.º do CPPT, a qual foi indicada para indeferimento por decisão do Serviço de Finanças de Cascais ..., durante o processo de audição prévia, conforme reportado no ofício de 29-01-2026, nos termos do artigo 60.º da LGT. Cfr. documento 5 e 6 do PPA.
- D.** Os Requerentes foram notificados da decisão final de indeferimento da reclamação graciosa por ofício datado de 03-03-2026, recebido em 11-03-2026. Cfr. Documento 7 e 8 do PPA.
- E.** No dia 11 de junho de 2023, faleceu C... (NIF...), no estado de viúva, conforme consta

- da Escritura de Habilitação de Herdeiros lavrada em 20 de junho de 2023. Cfr. Documento 9 e 10 do PPA.
- F.** Sucederam-lhe como únicos herdeiros, em partes iguais (metade para cada um), os seus dois filhos: D... e o ora Requerente, A... . Cfr. Por acordo.
- G.** Em 11-12-2023, foram formalizadas escrituras de partilha de herança indivisa (NIF ..., C..., cabeça de casal), nos termos das quais: os dois imóveis aqui em causa foram adjudicados ao outro herdeiro; o Requerente recebeu exclusivamente tornas relativas a esses imóveis. Cfr. Documento 11 e 12 do PPA.
- H.** Os imóveis em causa são: Imóvel 1: Prédio urbano sito na ..., n.º..., ...-... Oeiras, inscrito na CRP sob o n.º... e na matriz sob o artigo ...; e Imóvel 2: Prédio urbano sito na ..., n.º..., ...-... Cuba, inscrito na matriz sob o artigo Cfr. Documento 11 a 14 do PPA.
- I.** Os Requerentes apresentaram no CAAD, em 18 de maio de 2026, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral na origem da presente ação – cf. registo de entrada no SGP do CAAD.

2.FACTOS NÃO PROVADOS

Não ficou provado que ocorreu apenas uma partilha parcial do acervo hereditário, mantendo-se outros bens por partilhar.

3. MOTIVAÇÃO DA DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO

Cabe ao Tribunal Arbitral selecionar os factos relevantes para a decisão, em função da sua relevância jurídica considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito, bem como discriminar a matéria provada e não provada (cfr. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.ºs 3 e 4, do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o Tribunal Arbitral baseia a sua decisão, quanto à matéria de facto, 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

8.

experiência (cfr. artigo 16.º, alínea e), do RJAT, e artigo 607.º, n.º 4, do CPC, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Somente relativamente a factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, a factos que só possam ser provados por documentos, a factos que estejam plenamente provados por documentos, acordo ou confissão, ou quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (e.g., força probatória plena dos documentos autênticos, cfr. artigo 371.º do Código Civil), é que não domina, na apreciação da prova produzida, o referido princípio da livre apreciação (cfr. artigo 607.º, n.º 5, do CPC, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados como factos provados, tendo por base a análise crítica e conjugada dos documentos juntos aos autos.

Quanto aos factos não provados, não foram apresentados documentos que permitissem ao tribunal provar que a partilha foi apenas parcial.

IV. DO MÉRITO

a. DA ILEGALIDADE DA LIQUIDAÇÃO

Tendo em consideração a posição das Partes e a matéria de facto considerada assente, a questão jurídica a resolver é se as tornas recebidas por um co-herdeiro numa partilha de herança indivisa devem ser tributadas em sede de IRS como mais-valias (categoria G).

No presente caso, a título de tornas, foram pagos pelo co-herdeiro os valores de 160.000 € e 20.000 €, a quem foram partilhados dois imóveis. Consequentemente, o que está em causa é se essas tornas configuram uma «alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis», nos termos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS, e, como tal, são tributáveis com base nesse normativo.

Esta questão já foi objeto de apreciação pela jurisprudência arbitral, que não possui entendimento uniforme, além de haver jurisprudência do STA sobre questões similares, a qual é relevante e deve ser considerada.

O Tribunal adere à orientação seguida nas decisões arbitrais recentes sobre a matéria, dada a proximidade entre a factualidade aqui em causa e a apreciada nessas decisões, bem como a identidade das questões jurídicas a resolver. Referimo-nos às decisões proferidas no Processo n.º 207/2026-T, de 12 de julho de 2026, e no Processo n.º 42/2026-T, de 4 de agosto de 2026.

Esta última merece destaque particular, por ter tratado a questão com especial profundidade, identificando e analisando com rigor cada um dos pressupostos de que depende a sua verificação, à qual aderimos, pelo que dela se transcrevem os seguintes excertos, pela sua relevância para a decisão:

V.I. A natureza jurídica da partilha hereditária

A partilha hereditária é o ato pelo qual os bens que compõem a herança são distribuídos entre os herdeiros, na proporção dos seus quinhões.

O traço jurídico mais marcante é o seu carácter declarativo — e não translativo ou aquisitivo — reconhecido pela doutrina civilística dominante. Como refere Capelo de Sousa (Lições de Direito das Sucessões, Vol. II, Coimbra Editora, 2012, pp. 238-242), «a partilha hereditária tem um carácter marcadamente declarativo, limitando-se a determinar ou a materializar os bens que compõem o quinhão hereditário de cada herdeiro na herança até então indivisa». No mesmo sentido, Pereira Coelho (Direito das Sucessões, Coimbra, 1992, pp. 282-285) e Oliveira Ascensão (Direito Civil, Sucessões, 5.ª ed., Coimbra Editora, 2000, pp. 543-547) qualificam a partilha como negócio certificativo destinado a tornar certa uma situação anterior, declarando os direitos dos herdeiros sobre bens que já lhes cabiam — embora indeterminados — desde a morte do autor da sucessão.

Esta natureza declarativa encontra suporte legal direto no disposto no artigo 2119.º do Código Civil: «Feita a partilha, cada um dos herdeiros é considerado, desde a abertura da herança, sucessor único dos bens que lhe foram atribuídos, não tendo tido parte nos restantes».

Acresce referir que a partilha retroage os seus efeitos à data da abertura da sucessão, nos termos do artigo 2031.º do Código Civil. Desta retroatividade decorre uma

consequência fiscal fundamental: há apenas uma única transmissão — a sucessória, ocorrida por morte do autor da herança —, e não há transmissões entre co-herdeiros no momento da realização da partilha. A titularidade do direito sobre os bens adjudicados é havida como existente desde a abertura da sucessão, pelo que não existe qualquer momento posterior em que um herdeiro “aliena” direitos sobre imóveis a outro.

Antes da partilha, o que existe é uma comunhão hereditária. Com efeito, o artigo 2091.º do Código Civil, ao estatuir que os direitos relativos à herança só podem ser exercidos conjuntamente por todos os herdeiros ou contra todos eles, opta por considerar a herança uma realidade jurídica de comunhão de pluralidade de interesses indivisíveis. Assim, cada herdeiro é titular de uma quota-parte ideal e abstrata sobre o conjunto do acervo hereditário, sem que lhe seja reconhecido qualquer direito real sobre bens determinados.

Como ensina a decisão arbitral CAAD n.º 1323/2024-T, «enquanto a herança se mantiver indivisa, cada herdeiro não é titular de direitos reais sobre bens concretos que integrem o acervo hereditário, mas apenas detém um direito abstracto a uma quota ideal sobre o conjunto (universo) de bens, direitos e obrigações deixados pelo de cujus (...). Mesmo que a herança seja composta unicamente por bens imóveis, antes da partilha nenhum herdeiro possui propriedade singular sobre eles». A herança indivisa constitui um património autónomo, distinto do património individual de cada herdeiro, e o quinhão hereditário não é um direito real sobre imóveis específicos, mas um direito de natureza obrigacional, genérico, sobre uma massa patrimonial.

V.2. Da natureza jurídica das tornas - Ausência de mais-valia

Por seu turno, as tornas constituem um instrumento jurídico de igualação dos quinhões hereditários. Quando o valor dos bens adjudicados em espécie a determinado herdeiro excede o valor do seu quinhão, o excesso é compensado por pagamento em dinheiro aos herdeiros que recebem menos bens em espécie do que o valor da sua quota. As tornas não são, por isso, um «preço» pela transmissão de quaisquer direitos, nem o herdeiro que as recebe adquire mais direitos dos que aqueles que já detinha.

Ora, no caso dos autos, a Requerente detinha antes da partilha uma quota hereditária de 25% sobre o acervo hereditário, que incluía o referido prédio urbano avaliado em € 340.000,00. O seu quinhão tinha, portanto, o valor de € 85.000,00. As tornas que recebeu — € 85.000,00 — correspondem precisamente ao valor do seu quinhão hereditário. Não houve qualquer enriquecimento pois a Requerente recebeu, em dinheiro, o equivalente ao que já possuía em abstrato enquanto cotitular da herança.

Como assinalou o Supremo Tribunal de Justiça, no Acórdão de 25 de setembro de 1991 (Proc. n.º 081006), as tornas «revestem a natureza de bens provenientes da partilha, pois vêm substituir os bens licitados acima dos respetivos quinhões dos licitantes», havendo-as sempre «que alguém licita em mais bens do que aqueles a que tem direito, ou quando, por virtude da composição dos lotes, se exceda a aludida quota». As tornas que o herdeiro receba têm necessária correspondência com bens (ou partes de bens) que lhe caberiam e que foram adjudicados a outro herdeiro no âmbito da partilha. No caso dos autos, os €85.000,00 recebidos pela Requerente correspondem exatamente ao valor do seu quinhão (25% de € 340.000,00), não havendo qualquer acréscimo patrimonial.

Dito de outro modo, a Requerente não vendeu nem alienou coisa alguma. Limitou-se a receber, em numerário, a expressão monetária do que já era seu por força da sucessão. A partilha não cria nem transfere direitos — declara e concretiza os que preexistiam desde a abertura da sucessão.

A comparação feita pela AT com uma “venda de bem concreto, que põe fim à indivisão unicamente daquele bem” é jurídica e economicamente incorreta. Na venda, o vendedor auferir um preço pela cedência de um bem que estava na sua esfera jurídica exclusiva, obtendo um incremento patrimonial que pode consubstanciar uma mais-valia tributável em sede de categoria G, nos termos gerais.

Figura distinta é a da “venda de quinhão hereditário”, aduzida pela AT, porém sem aplicação ao caso dos autos. Na venda de quinhão hereditário, adquire-se o direito de entrada à participação numa herança, passando o adquirente a assumir a posição de herdeiro no âmbito de uma partilha.

Ora, na partilha com tornas, o herdeiro que recebe tornas não cede nada que lhe pertencesse em exclusivo — recebe em dinheiro o equivalente da sua quota ideal numa coisa comum, operação que, por natureza, é declarativa e não gera acréscimo patrimonial. A atribuição do direito a tornas, com a finalidade de igualar os quinhões de cada um dos interessados, não transforma a partilha num contrato de compra e venda, nem as tornas em preço.

V.3. A jurisprudência administrativa consolidada

A posição que aqui se afirma não é inovadora, resultando de uma linha jurisprudencial coerente e sedimentada, quer por Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo, quer do CAAD.

Vejamos.

No Acórdão do STA de 12 de fevereiro de 2020, proferido no processo n.º 0360/12.0BECBR, o STA pronunciou-se sobre a natureza da partilha hereditária, afirmando que esta tem «um carácter marcadamente declarativo (e não translativo) do direito de propriedade», acrescentando que «[n]ão há (...) qualquer transmissão de direitos entre os herdeiros, pois que a partilha apenas concretiza os direitos que cada um dos herdeiros tinha na herança indivisa».

No Acórdão do STA de 7 de abril de 2021, proferido no processo n.º 077/17.0BEPDL, o STA fixou, com particular rigor, a natureza jurídica das tornas e os seus efeitos em matéria de IRS. Com especial relevância para o caso dos autos, fixou-se, em sumário, o seguinte: «IV - (...) um negócio jurídico de partilha de bens não é confundível com o contrato (nominado) de compra e venda, pelo qual se transmite a propriedade de uma coisa, ou outro direito, mediante um preço, porquanto, desde logo, quanto a este último, o pagamento de tornas (forma privativa e específica de, numa partilha, o herdeiro que recebe bens/direitos em excesso cobrir a diferença - de valor monetário - aos demais) não tem a natureza de preço (correspondente à parte excedente, por exemplo, de uma parcela de um imóvel), mas sim, consubstancia uma forma de compensação, aos outros herdeiros/interessados, pelo excesso de quota-parte, resulta

claro que não tem qualquer relevância, para efeitos do apuramento das mais-valias sujeitas a tributação, o facto de, para efeitos de partilha, os herdeiros terem atribuído ao imóvel em questão o valor de (euro) 55.500,00, valor pelo qual foi adjudicado aos Recorridos (...), nem se esta realidade redundou num excesso do seu quinhão hereditário, dado que, como vimos, do tal eventual excesso (...) não deriva uma aquisição para efeitos de IRS, por não existir norma que o estabeleça expressamente (...).» (sublinhado nosso).

O Acórdão do STA de 8 de junho de 2022, proferido no processo n.º 0906/11.1BELRA, confirmou esta orientação com particular clareza, enunciando que «[a]inda que no preenchimento do seu quinhão hereditário com um bem imóvel ocorra excesso desse quinhão, a titularidade do direito do herdeiro sobre o imóvel retroage ao momento da abertura da sucessão, havendo, por isso, uma única transmissão, a sucessória, e não transmissões entre co-herdeiros no momento da realização da partilha». Ora, esta jurisprudência é diretamente transponível ao presente caso: a Requerente, ao receber tornas correspondentes ao seu quinhão, não participou em qualquer transmissão entre co-herdeiros. A única transmissão relevante — a mortis causa — ocorreu por força da abertura da sucessão.

No mesmo sentido se pronunciou o STA no Acórdão de 26 de maio de 2022 (processo n.º 08/22.5BALSB) e, mais recentemente, no Acórdão de 5 de fevereiro de 2025 (processo n.º 205/21.0BELRA), consolidando uma linha jurisprudencial consistente e sedimentada: a partilha hereditária, mesmo quando implica o pagamento de tornas, não constitui facto tributário para efeitos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS.

No mesmo sentido, podem-se encontrar várias decisões na jurisprudência arbitral do CAAD, tendo tal orientação sido sufragada, entre outras, nas decisões proferidas nos processos n.ºs 56/2013-T, 99/2021-T, 48/2023-T, 1162/2024-T, 1323/2024-T e 110/2025-T, que uniformemente concluíram pela não tributação das tornas recebidas em partilha hereditária, ao abrigo do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS.

É certo, que em sede de Resposta, foram invocadas decisões arbitrais do CAAD (entre outras, as decisões CAAD n.ºs 1317/2024-T e 476/2025-T) que sustentariam a posição defendida pela AT, na medida em que julgaram improcedentes pedidos, em casos

aparentemente próximos ao caso dos autos. Importa, contudo, esclarecer que as decisões supra identificadas não se afiguram suscetíveis de transpor para o presente caso.

Com efeito, na decisão n.º 1317/2024-T de 8 de maio de 2025, todos os herdeiros, conjuntamente, transmitiram a totalidade de um bem imóvel determinado a uma sociedade terceira (por escritura de compra e venda, precedida de contrato-promessa com eficácia real). Por seu turno, na decisão n.º 476/2025-T de 19 de janeiro de 2026, os herdeiros venderam, por escritura de compra e venda, dois imóveis identificados a compradores externos. Em ambos os casos, o Tribunal concluiu que houve venda de bens imóveis específicos a terceiros, e não alienação de quinhão hereditário.

Por conseguinte, a ratio decidendi é totalmente alheia ao presente caso. Conforme resulta do probatório, no caso em apreço (i) não existe qualquer transmissão de bens imóveis a terceiro — o imóvel foi adjudicado a três dos quatro herdeiros, no seio da própria família, no quadro de uma partilha mortis causa; (ii) a Requerente não procedeu a qualquer alienação — recebeu tornas (em dinheiro) correspondentes ao seu quinhão hereditário, não tendo outorgado como vendedora nem como transmitente; (iii) não existe um comprador externo, um contrato-promessa, nem qualquer outro elemento de negócio comercial — havendo apenas uma escritura de «Partilha Mortis Causa»; (iv) a questão que se coloca é tão somente a de saber se a Requerente, que recebeu tornas em dinheiro equivalentes ao seu quinhão, «alienou onerosamente direitos reais sobre imóveis» — o que só pode merecer resposta negativa.

Consequentemente, as decisões do CAAD n.ºs 1317/2024-T e 476/2025-T não constituem jurisprudência aplicável ao presente caso, cujos contornos fácticos se reconduzem a uma situação de partilha hereditária com tornas entre co-herdeiros, perfeitamente subsumível à linha jurisprudencial do STA que, reiteradamente, afirma a natureza não tributável das tornas recebidas em partilha mortis causa.

V.4. Do Acórdão de Uniformização de Jurisprudência (AUJ) n.º 7/2025 - âmbito, relevância e limites para o caso concreto

Tendo a Requerente - por lapso oportunamente esclarecido – e com o objetivo de sustentar a sua posição, invocado, em sede de Pedido de Revisão Oficiosa, o Acórdão proferido pelo Pleno do Supremo Tribunal Administrativo, AUJ n.º 7/2025 (processo n.º 033/24.1BALSB, de 29 de abril de 2025, publicado no Diário da República, 1.ª série, n.º 107, de 4 de junho de 2025 e, uma vez que esta jurisprudência foi, em sede arbitral, retomada na argumentação apresentada pela AT, entendemos que cumpre esclarecer o âmbito de aplicação da referida jurisprudência.

O referido AUJ fixou jurisprudência uniformizada 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.»

Importa começar por esclarecer que o AUJ n.º 7/2025 tem por objeto uma situação jurídica específica, relativa à alienação, por ato entre vivos e a título oneroso, de quinhão hereditário enquanto tal, isto é, da posição global do herdeiro numa herança indivisa, transmitindo-se ao adquirente uma universalidade de bens e direitos de conteúdo ainda indeterminado, sem especificação de bens concretos. O fundamento da não tributação reside em que o quinhão hereditário não constitui um direito real sobre bens imóveis determinados, mas antes um direito de natureza obrigacional sobre uma massa patrimonial indivisa.

Sucedendo, conforme supra referido, que o presente caso não poderá ser qualificado como de alienação de quinhão hereditário. A Requerente não alienou o seu quinhão a terceiro — participou numa partilha hereditária mortis causa, recebendo tornas em contrapartida da adjudicação do imóvel aos restantes co-herdeiros. São operações juridicamente distintas, porquanto na alienação de quinhão hereditário, o herdeiro cede a sua posição na herança indivisa a um terceiro que passa a ocupar o seu lugar de herdeiro; enquanto na partilha com tornas, os herdeiros concretizam entre si os direitos que já detinham por força da sucessão, operação de natureza declarativa com efeitos retroativos à abertura da herança.

A AT assinala, com razão formal, que o AUJ n.º 7/2025 não é diretamente aplicável ao caso dos autos, dado que não houve alienação de quinhão hereditário. Este Tribunal

concorda com a delimitação do âmbito do AUJ. Sucede, contudo, que tal circunstância não permite sufragar a posição da AT. Com efeito, entende-se que a inaplicabilidade do AUJ não conduz à tributação, em sede de IRS, do pagamento de tornas à Requerente, mas antes à necessidade de qualificação do caso em apreço, enquanto partilha hereditária realizada entre os próprios herdeiros com pagamento de tornas, aplicando-se a jurisprudência supra citada do STA e do CAAD, bem como os fundamentos gerais do direito civil, que como se como se viu, no seu conjunto, são pacífica e inequivocamente favoráveis à posição da Requerente.

Assim, e salvo devido respeito, a AT incorre em erro, ao ignorar a natureza declarativa da partilha, que decorre do direito civil português (artigo 2119.º do Código Civil). A partilha não é uma transmissão de propriedade — é antes a concretização de direitos que já existiam ab initio, com retroatividade à data da abertura da sucessão. Não existe, portanto, “alienação”, que pressupõe a cedência de um direito de que se era titular para outrem.

Acresce referir, que o artigo 11.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária (LGT) dispõe que quando a lei fiscal utiliza conceitos próprios do direito privado, estes devem ser interpretados nos termos do ramo de direito a que pertencem, salvo se a lei tributária expressamente dispuser de outro modo. O conceito de «alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis» deve, portanto, ser interpretado segundo o direito civil, que claramente exclui a partilha com tornas do âmbito de uma «alienação».

O entendimento firmado nas decisões arbitrais proferidas nos processos n.º 207/2026-T, de 12 de julho de 2026, e n.º 42/2026-T, de 4 de agosto de 2026, é plenamente transponível aos presentes autos.

Em ambos os processos, tal como no presente, os co-herdeiros celebraram uma escritura de partilha pela qual um imóvel determinado do acervo hereditário foi adjudicado a um ou mais deles, e os restantes foram compensados em dinheiro, a título de tornas, sendo que a questão da partilha ser ou não parcial não altera o seu enquadramento, uma vez que o que está a ser apreciado é o enquadramento da partilha.

No Processo n.º 42/2026-T, a partilha abrangeu apenas um dos bens da herança. Nos presentes autos, os imóveis sítos em Oeiras e em Cuba foram adjudicados, por escrituras de 11-12-2023, ao co-herdeiro D..., e o Requerente recebeu tornas de € 160.000,00 e € 20.000,00. Não houve intervenção de qualquer terceiro estranho à sucessão, nem contrato de compra e venda, e a herança manteve-se indivisa quanto aos restantes bens.

Como se afirmou no Processo n.º 207/2026-T, a partilha com adjudicação não constitui alienação do quinhão hereditário, tampouco de um imóvel da herança a terceiro. Essa última é a situação apreciada no Acórdão do TCA Sul de 26-02-2026 (Proc. n.º 1269/20.0BELRS) e nas decisões arbitrais n.ºs 1317/2024-T, 1273/2024-T, 1211/2024-T, 1323/2024-T e 476/2025-T.

A partilha põe termo à indivisão e concretiza o direito que cada herdeiro já detinha em virtude da sucessão. Nos termos do artigo 2119.º do Código Civil, cada herdeiro é considerado, desde a abertura da herança, sucessor único dos bens que lhe foram atribuídos, retroagindo os efeitos da partilha ao momento da abertura da sucessão (artigo 2031.º). Por isso, o Requerente nada transmitiu ao irmão: a única transmissão ocorrida foi a sucessória. Seja qual for a posição que se adote quanto à natureza da partilha, meramente declarativa ou modificativa, esta não constitui negócio de alienação, como se sublinhou no Processo n.º 207/2026-T.

As tornas não têm a natureza de preço. A orientação consolidada do Supremo Tribunal Administrativo, designadamente nos Acórdãos de 12-02-2020 (Proc. n.º 0360/12.0BECBR), de 07-04-2021 (Proc. n.º 077/17.0BEPDL) e de 08-06-2022 (Proc. n.º 0906/11.1BELRA), sustenta que as tornas são um instrumento de equiparação dos quinhões, pelo qual o herdeiro que não recebe bens em espécie é compensado, em dinheiro, pelo valor que lhe cabia nos bens adjudicados a outro. Não representam, assim, um acréscimo patrimonial decorrente de alienação.

No acórdão referente ao Proc. n.º 0906/11.1BELRA, afirma-se que, mesmo havendo excesso no preenchimento do quinhão, existe «uma única transmissão, a sucessória, e não transmissões entre co-herdeiros no momento da realização da partilha». O mesmo entendimento foi adotado pelo TCA Sul, no Acórdão de 19-12-2024 (Proc. n.º 252/13.6BELRA), a propósito da partilha de bens comuns do casal: a partilha não configura uma alienação onerosa da propriedade, ainda que, em virtude da adjudicação, haja lugar a tornas.

Não infirma esta conclusão o Acórdão do STA de 12-02-2025 (Proc. n.º 01868/22.5BEBRG), invocado pela Requerida. Esse aresto respeita à partilha de bens comuns do casal subsequente a divórcio, e não à partilha hereditária. Ora, na partilha da herança vale o regime específico dos artigos 2031.º e 2119.º do Código Civil, por força do qual cada herdeiro é considerado, desde a abertura da sucessão, sucessor único dos bens que lhe foram atribuídos, não tendo tido parte nos restantes. É este regime, próprio do direito sucessório, que exclui a existência de qualquer transmissão entre co-herdeiros no momento da partilha, e que não encontra paralelo na partilha subsequente ao divórcio. A solução daquele acórdão não é, por isso, transponível para o caso dos autos, sendo que, quanto à partilha hereditária, a jurisprudência do STA acima referida se mantém no sentido da não sujeição.

Conclui-se, assim, que as tornas recebidas pelo Requerente nas partilhas de 11-12-2023 não configuram «alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis» para efeitos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS e não geram mais-valias tributáveis na categoria G. A liquidação de IRS n.º 2024..., na parte em que as tributou, enferma de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito, e deve ser anulada nessa medida (artigo 163.º, n.º 1, do CPA, ex vi artigo 2.º, alínea c), da LGT e artigo 29.º do RJAT).

b. Da inconstitucionalidade da interpretação do art. 10º, nº1, a) do CIRS.

A Requerida sustenta que interpretar o artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS no sentido de excluir da tributação o ganho obtido por um co-herdeiro com o recebimento de tornas, em substituição da adjudicação de bem imóvel de valor equivalente, põe em causa os princípios da igualdade tributária e da capacidade contributiva, consagrados nos artigos 13.º, 103.º e 104.º da Constituição.

Como acima se concluiu, as tornas recebidas pelo Requerente nas partilhas de 11-12-2023 não configuram «alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis» para efeitos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS. A operação não se encontra, portanto, abrangida pela norma de incidência. O que cumpre agora apreciar é se essa não sujeição, decorrente da ausência de previsão legal, é constitucionalmente censurável.

Sobre o alcance dos princípios invocados, o Tribunal Constitucional afirmou, no Acórdão n.º 469/2024, de 19-06-2024, proferido no Processo n.º 405/2023:

«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».

À luz deste critério, a diferença de tratamento apontada pela Requerida não é arbitrária. O co-herdeiro que aliena um bem da herança e o co-herdeiro que recebe tornas numa partilha encontram-se em situações juridicamente distintas. O primeiro participa num negócio translativo. O segundo vê concretizado, em dinheiro, o direito que já lhe cabia por via sucessória. A diferença de tratamento fiscal assenta, pois, numa diferença de natureza jurídica das operações, que é um fundamento material bastante. Por outro lado, o princípio da capacidade contributiva exige que os factos escolhidos pelo legislador revelem aptidão para suportar o imposto. Não impõe que toda a manifestação de riqueza seja tributada, nem autoriza o julgador a suprir a omissão do legislador. A opção legislativa de não incluir determinada realidade na norma de incidência não configura, por si só, violação da igualdade tributária ou da capacidade contributiva.

Também não compete aos tribunais sujeitar a imposto uma operação não prevista na lei, com o argumento de que outras operações semelhantes ou de resultado económico equivalente são tributadas. Como se decidiu no Processo n.º 207/2026-T, a tributação depende da verificação dos pressupostos que a lei tipifica, e não de juízos de equivalência económica.

Nos termos do artigo 11.º, n.º 2, da LGT, o conceito de «alienação» deve ser interpretado no sentido que possui no direito civil. A consideração da substância económica, prevista no n.º 3 do mesmo artigo, não permite criar incidências que a lei não estabelece. O mesmo vale para a interpretação conforme à Constituição: é um critério de escolha entre os sentidos que a letra da lei comporta, e não um instrumento para ampliar o âmbito de incidência da norma.

Não é, por isso, inconstitucional a aplicação de uma norma de incidência nos exatos termos que dela decorrem. Inconstitucional seria, isso sim, estender o artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS à partilha com tornas, como propõe a Requerida. Isso equivaleria a integrar, por analogia, a norma de incidência, o que é vedado pelo princípio da tipicidade fiscal, consagrado no artigo 103.º, n.º 2, da Constituição, segundo o qual os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.

Improcede, assim, a questão de inconstitucionalidade suscitada pela Requerida.

c. Das questões prejudicadas

Procedendo o pedido principal de anulação dos atos impugnados, ficam prejudicadas, nos termos do n.º 2 do artigo 608.º do Código de Processo Civil, aplicável *ex vi* alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, as demais questões suscitadas pelas Partes.

d. Do reembolso do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios

Peticionam ainda os Requerentes o reembolso dos valores pagos em excesso, constantes da liquidação, devendo esta ser assim anulada.

A Requerida defende que por não se verificar qualquer erro por parte dos serviços na aplicação da lei aos factos em causa, não há lugar ao pagamento de juros indemnizatórios

No que concerne a juros indemnizatórios, de acordo 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*”. 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*”.

Tal regime está em sintonia com o resultante do artigo 100.º da LGT, aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, o que, por sua vez, 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.

Face ao exposto, na sequência de declaração de ilegalidade dos atos de liquidação impugnados de IRS, há lugar 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 os Requerentes pagaram indevidamente, à taxa dos juros legais (artigos 35.º, n.º 10, e 43.º, n.º 4, da LGT).

O tribunal arbitral não dispõe de elementos suficientes para calcular os valores a serem anulados, no que se refere à liquidação, nomeadamente os dados necessários para verificar a exatidão dos cálculos relativos ao imposto pago em excesso efetuados pelo Requerente.

Assim, a AT deverá reformular as liquidações, em conformidade com o que foi agora decidido.

Esses juros serão calculados com base nos valores de imposto indevidamente pagos, contados desde a data do pagamento, até ao processamento da respetiva nota de crédito;

V. DECISÃO

De harmonia com o *supra* exposto, o Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência, anular a liquidação de IRS n.º 2024..., a qual deverá ser reformulada pela AT com observância do ora decidido.
- b) Julgar improcedente a questão de inconstitucionalidade suscitada pela Requerida, relativa aos princípios da igualdade tributária e da capacidade contributiva;
- c) Julgar procedente o pedido de reembolso dos valores indevidamente pagos e o pedido de juros indemnizatórios e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira

- d) as quantias que se mostrem pagas correspondentes à parte anulada das liquidações, acrescidas de juros indemnizatórios, contados desde a data do pagamento, até ao processamento da respetiva nota de crédito;
- e) Condenar a Requerida ao pagamento integral das custas processuais.

VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se ao processo o valor de € 28.076,15 (vinte e oito mil e setenta e seis euros e quinze cêntimos), respeitante ao montante da liquidação cuja anulação pretende (valor da utilidade económica do pedido), de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 306.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, este último *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

VII. CUSTAS

Custas no montante de 1.530,00 € (mil quinhentos e trinta euros), a suportar integralmente pela Requerida, em conformidade com a Tabela I anexa ao RCPAT e com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4 do RJAT e 4.º do RCPAT.

Notifique-se o Ministério Público nos termos do artigo 17.º n.º3 do RJAT.

Lisboa, 12 de outubro de 2026

O árbitro,

Paulo Ferreira Alves