

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 570/2026-T

Tema: IRS – Mais-valias – Herança Indivisa – Alienação conjunta de imóveis determinados – Artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do CIRS – Acórdão Uniformizador de Jurisprudência n.º 7/2025 – Juros indemnizatórios.

DECISÃO ARBITRAL

SUMÁRIO:

- I) Enquanto a herança permanecer indivisa, cada co-herdeiro é titular de uma participação ideal na universalidade hereditária, não sendo titular de uma quota do direito real de propriedade sobre cada um dos bens concretos que a integram;
- II) A circunstância de todos os co-herdeiros poderem, nos termos do artigo 2091.º do Código Civil, alienar conjuntamente um ou vários bens imóveis determinados integrantes da herança e, por essa via, transmitir ao adquirente os respetivos direitos de propriedade não significa que cada um deles fosse, anteriormente à alienação, titular individual de uma quota daqueles direitos reais;
- III) A incidência prevista no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS pressupõe que o ganho resulte da «alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis». Não sendo o co-herdeiro, antes da partilha, titular individual de um direito real sobre cada imóvel integrante da herança, a componente do ganho correspondente à sua participação hereditária na alienação conjunta de bens concretos não se subsume àquela norma de incidência;
- IV) A *ratio decidendi* do Acórdão Uniformizador de Jurisprudência n.º 7/2025, embora formulada a propósito da alienação do quinhão hereditário, assenta na natureza jurídica do direito do herdeiro antes da partilha, constituindo essa premissa elemento relevante para a qualificação tributária da alienação, por todos os co-herdeiros, de bens determinados integrantes da herança indivisa;

- V) Nos termos do artigo 11.º, n.ºs 2 e 3, da LGT, a consideração da substância económica dos factos tributários não permite atribuir ao co-herdeiro um direito real individual sobre determinado imóvel que o regime civilístico da comunhão hereditária não reconhece, nem constitui fundamento autónomo para alargar a incidência tributária para além dos elementos do tipo legalmente definido;
- VI) Estando em causa uma liquidação praticada pela Administração Tributária e não resultando a errada aplicação da lei de elementos factualmente inexatos fornecidos pelo sujeito passivo, a incorreta qualificação jurídica dos factos e consequente aplicação de uma norma de incidência que não é aplicável consubstancia erro sobre os pressupostos de direito imputável aos serviços;
- VII) Sendo a liquidação objeto de reclamação graciosa tempestiva e decorrendo a respetiva ilegalidade de erro originariamente imputável aos serviços, são devidos juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, sobre a quantia indevidamente paga, desde a data do respetivo pagamento até à emissão da correspondente nota de crédito.

I. RELATÓRIO:

1. A..., contribuinte fiscal n.º..., apresentou, em 13.05.2026, pelas 08:55 horas, pedido de constituição de Tribunal Arbitral e de pronúncia arbitral, invocando o regime previsto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, de ora em diante apenas designado por RJAT) e considerando a vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira à sua jurisdição por força do disposto na Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março e em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira.
2. No pedido de pronúncia arbitral, o Requerente optou por não designar árbitro.
3. Nos termos do n.º 1 do artigo 6.º do RJAT, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem designou o árbitro, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

4. Em 02.07.2026, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, por aplicação conjugada das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.
5. Em conformidade com o estatuído na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação que lhe foi introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Tribunal Arbitral Singular foi constituído em 21.07.2026, para apreciar e decidir o objeto do processo.
6. O pedido de pronúncia arbitral tem por objeto a declaração de ilegalidade e consequente anulação da liquidação de IRS n.º 2025..., referente ao ano de 2024, da qual resultou imposto a pagar no montante de € 436,86, bem como a reconstituição da situação tributária que existiria caso não tivesse sido efetuada a tributação controvertida, com restituição das quantias que se mostrem indevidamente pagas ou não reembolsadas e pagamento de juros indemnizatórios.
7. O PPA foi apresentado na sequência da decisão proferida, em 23.03.2026, no procedimento de reclamação graciosa n.º ...2026..., notificada ao Requerente em 24.03.2026, através da qual a Autoridade Tributária e Aduaneira indeferiu a pretensão deduzida contra a referida liquidação de IRS, mantendo o entendimento de que as operações em causa respeitaram à transmissão de bens imóveis específicos e determinados integrantes de uma herança indivisa e eram, por isso, suscetíveis de gerar mais-valias tributáveis nos termos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS.
8. Em 27.07.2026, foi proferido despacho que, nos termos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 17.º do RJAT, determinou a notificação do dirigente máximo do serviço da Administração Tributária para, no prazo legal, apresentar Resposta e, querendo, solicitar a produção de prova adicional, bem como remeter ao Tribunal Arbitral cópia do processo administrativo.
9. Em 30.09.2026, a Requerida apresentou Resposta, na qual suscitou uma questão prévia relativa ao objeto do pedido de pronúncia arbitral e, quanto ao mérito, se defendeu por impugnação, sustentando a legalidade da liquidação de IRS n.º 2025..., referente ao ano

- de 2024, no montante de € 436,86, bem como da decisão de indeferimento da reclamação graciosa que a manteve.
10. Com a Resposta, a Requerida remeteu dois ficheiros que identificou como processo administrativo, um respeitante ao procedimento de reclamação graciosa n.º ...2026... e outro contendo a escritura pública de compra e venda celebrada em 05.04.2024.
 11. Em 01.10.2026, foi proferido despacho arbitral que, considerando que a factualidade relevante se encontrava documentalmente fixada e que as questões a apreciar se reconduziam fundamentalmente a questões de direito, dispensou a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e a apresentação de alegações finais, tendo o Requerente sido notificado para, querendo, no prazo de 10 dias, se pronunciar exclusivamente sobre a questão prévia suscitada pela Requerida nos artigos 8.º a 12.º da Resposta.
 12. Em 14.10.2026, o Requerente apresentou requerimento no SGP do CAAD, exercendo o contraditório quanto à questão prévia suscitada pela Requerida.
 13. Sustentou, em síntese, que o PPA, interpretado na sua globalidade, identifica inequivocamente a decisão de indeferimento da reclamação graciosa como ato antecedente do presente pedido arbitral e que a ausência de referência autónoma àquele ato no segmento final do petitório não determina a intempestividade do pedido. Subsidiariamente, requereu que, caso o Tribunal considerasse necessária maior precisão formal, fosse admitida a correção ou explicitação do petitório.
 14. No mesmo requerimento, o Requerente desenvolveu ainda considerações relativas ao mérito da causa, à questão de constitucionalidade e aos juros indemnizatórios, matérias que não integravam o objeto do contraditório delimitado pelo despacho arbitral de 01.10.2026.
 15. Tais considerações, por extravasarem o âmbito da pronúncia expressamente autorizada, não serão autonomamente consideradas pelo Tribunal, sem prejuízo de as questões a que respeitam serem apreciadas nos autos com base nos articulados oportunamente apresentados pelas partes.
 16. Naquele requerimento de 14.10.2026 o Requerente juntou igualmente comprovativo do pagamento da taxa arbitral subsequente.
 17. Fundamentando o seu pedido, o Requerente alegou, em síntese, o seguinte:

I.A) ALEGAÇÕES DO REQUERENTE:

- A)** O Requerente estrutura a sua pretensão em torno da questão de saber se os ganhos que lhe foram imputados em consequência da alienação realizada enquanto a herança permanecia indivisa podiam ser sujeitos a tributação, em sede de categoria G do IRS, ao abrigo do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS.
- B)** Sustenta que a liquidação impugnada resultou da consideração, pela Administração Tributária, de que a operação declarada correspondia a uma alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis e era, nessa medida, suscetível de gerar mais-valias tributáveis.
- C)** O Requerente rejeita esta qualificação, sustentando que a operação em causa respeitou à alienação de uma posição jurídica integrada em herança indivisa e que, enquanto esta não for objeto de partilha, os herdeiros não são titulares de direitos reais individualizados sobre cada um dos bens concretos que compõem o património hereditário.
- D)** A sua argumentação parte, assim, da natureza jurídica da herança indivisa e da posição que nela ocupa cada co-herdeiro.
- E)** Entende que, até à partilha, cada herdeiro é apenas titular de um direito ideal correspondente a uma quota da universalidade hereditária, constituída como património autónomo e não de uma quota do direito real de propriedade incidente sobre cada bem determinado que integra essa universalidade.
- F)** Apenas através da partilha se concretizaria a atribuição individualizada dos bens que compõem a herança e se constituíriam, na esfera jurídica de cada herdeiro, direitos sobre bens certos e determinados.
- G)** Por conseguinte, considera que não poderia ter transmitido, antes da partilha, direitos reais individualizados sobre os imóveis integrantes da herança que não existiam, nessa configuração, na sua esfera jurídica.
- H)** Daí retira a conclusão de que os ganhos que lhe foram imputados não podem subsumir-se à previsão do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS, que faz depender a incidência de IRS da existência de uma «alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis».

- I) O Requerente sustenta esta tese, em primeiro lugar, no Acórdão Uniformizador de Jurisprudência n.º 7/2025, de 29.04.2025, proferido pelo Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo no processo n.º 33/24.1BALSB e publicado no Diário da República, 1.ª Série, n.º 107, de 04.06.2025.
- J) Sublinha que nesse aresto foi uniformizada 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».
- K) Para o Requerente, a relevância daquela jurisprudência não se esgota, porém, na formulação literal do respetivo dispositivo, antes decorrendo da premissa jurídica que sustenta a solução adotada pelo Supremo Tribunal Administrativo: enquanto a herança permanecer indivisa, o herdeiro é titular de uma participação ideal na universalidade hereditária e não de direitos individualizados sobre os concretos bens que a integram.
- L) Sustenta, nessa medida, que a qualificação tributária não pode depender exclusivamente da circunstância de o negócio celebrado se projetar sobre um ou vários bens integrantes da herança, devendo atender-se à natureza do direito de que o herdeiro era efetivamente titular no momento em que ocorreu a transmissão.
- M) O Requerente convoca ainda o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 17.12.2025, proferido no processo n.º 136/25.5BALSB, que considera confirmar a evolução jurisprudencial no sentido de que o entendimento firmado no AUJ n.º 7/2025 não deve ser lido de forma estritamente limitada às situações em que o negócio jurídico é formalmente configurado como cessão da totalidade do quinhão hereditário.
- N) Na perspetiva do Requerente, esta jurisprudência reforça a conclusão de que o elemento decisivo reside na natureza da posição jurídica do herdeiro antes da partilha e não na circunstância de o negócio celebrado identificar bens concretos pertencentes à massa hereditária.
- O) Conclui, assim, que a liquidação impugnada enferma de erro sobre os pressupostos de direito, por violação do disposto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS, devendo ser anulada.
- P) Em consequência, o Requerente pede a correção da liquidação de IRS, com eliminação dos rendimentos que considera indevidamente incluídos na categoria G e a

reconstituição integral da situação tributária que existiria caso não tivesse ocorrido a tributação impugnada.

- Q)** Peticiona ainda a restituição de todas as quantias indevidamente pagas ou não reembolsadas em consequência da liquidação sindicada, acrescidas de juros indemnizatórios, nos termos dos artigos 43.º da LGT e 61.º do CPPT.

18. A Requerida apresentou Resposta, na qual alega:

I.B) ALEGAÇÕES DA REQUERIDA:

- A)** A Requerida começa por suscitar uma questão prévia relacionada com a delimitação do objeto do pedido de pronúncia arbitral.
- B)** Salienta que, embora o Requerente faça referência no PPA à reclamação graciosa apresentada contra a liquidação e à respetiva decisão de indeferimento, não formulou, no pedido final, um pedido expresso de anulação dessa decisão administrativa, tendo peticionado diretamente a declaração de ilegalidade e anulação da liquidação de IRS n.º 2025... .
- C)** Entende a Requerida que, não tendo sido expressamente impugnado o ato de indeferimento da reclamação graciosa, a liquidação não pode já ser diretamente sindicada, por se encontrar ultrapassado o prazo de impugnação previsto no artigo 10.º do RJAT.
- D)** Invoca, neste sentido, a decisão arbitral proferida no processo n.º 391/2022-T, sustentando que, sendo intempestiva a impugnação direta da liquidação, deverá a Requerida ser absolvida da instância.
- E)** Subsidiariamente, para a hipótese de assim não se entender, considera que a ausência, no pedido final, de referência expressa à decisão de indeferimento da reclamação graciosa constitui uma insuficiência ou incongruência da petição inicial, defendendo que deverá ser determinado o respetivo aperfeiçoamento ou retificação.
- F)** Quanto ao mérito, a Requerida começa por salientar que, em 09.05.2025, o Requerente apresentou a declaração Modelo 3 de IRS n.º ...-2024-..., relativa ao ano de 2024, tendo

- inscrito no quadro 4 do Anexo G a alienação onerosa dos cinco prédios identificados na escritura pública celebrada em 05.04.2024.
- G)** Refere que dessa declaração resultou a liquidação de IRS n.º 2025..., no montante de € 436,86.
- H)** Sustenta que a escritura pública não titulou a alienação de um quinhão hereditário, mas a compra e venda, pelo preço global de € 136.000,00, de cinco imóveis concretos e individualizados, correspondentes ao artigo urbano ... e aos artigos rústicos ..., ..., ... e
- I)** Acrescenta que também a declaração Modelo 11 apresentada pelo notário e as declarações de IMT qualificaram a operação como compra e venda daqueles imóveis, não contendo qualquer referência à alienação de quinhão hereditário.
- J)** A Requerida reconhece que os imóveis integravam uma herança indivisa e que o Requerente era um dos respetivos herdeiros.
- K)** Reconhece igualmente, em termos gerais, que, enquanto não ocorrer a partilha, cada herdeiro é titular de uma quota ideal sobre a universalidade hereditária e não de um direito individualizado sobre cada um dos concretos bens que a integram.
- L)** Entende, porém, que esta configuração não impede que todos os herdeiros, atuando conjuntamente nos termos do artigo 2091.º do Código Civil, disponham de bens certos e determinados integrantes da herança.
- M)** Distingue, por isso, a alienação da própria herança ou de um quinhão hereditário, regulada nos artigos 2124.º e seguintes do Código Civil, da alienação conjunta, por todos os herdeiros, de um bem concreto pertencente ao acervo hereditário.
- N)** Segundo a Requerida, na primeira situação o adquirente ocupa a posição jurídica do herdeiro relativamente à universalidade hereditária, adquirindo os direitos e assumindo as obrigações inerentes a essa posição; na segunda, o adquirente recebe o direito de propriedade sobre o concreto imóvel alienado.
- O)** É precisamente nesta distinção que a Requerida faz assentar a inaplicabilidade ao caso dos autos do Acórdão Uniformizador de Jurisprudência n.º 7/2025.

- P)** A Requerida não contesta o entendimento uniformizado de que a alienação de quinhão hereditário não constitui «alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis» para efeitos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS.
- Q)** Sustenta, todavia, que aquele entendimento se aplica apenas à efetiva transmissão da herança ou do quinhão hereditário enquanto posição jurídica global e não às situações em que todos os herdeiros alienam bens concretos e perfeitamente individualizados integrantes da herança.
- R)** Considera que, no caso dos autos, forma jurídica e substância económica convergem, uma vez que aquilo que a escritura identifica e transmite são cinco imóveis determinados, que deixam de integrar a herança e cuja propriedade plena passa para o adquirente.
- S)** Invoca ainda o artigo 238.º, n.º 1, do Código Civil, salientando que, tratando-se de negócio formal, a declaração negocial não pode valer com um sentido que não tenha um mínimo de correspondência no texto do respetivo documento e lembra a força probatória da escritura pública enquanto documento autêntico.
- T)** Nessa medida, entende que não pode acolher-se a afirmação do Requerente segundo a qual a operação teria respeitado exclusivamente à transmissão do respetivo quinhão hereditário, pois o próprio título negocial demonstra que foram alienados cinco bens imóveis concretos. A Resposta desenvolve esta distinção nos seus artigos 51.º a 68.º.
- U)** A Requerida convoca, em apoio desta interpretação, o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 26.02.2026, processo n.º 1269/20.0BELRS.CS1, segundo o qual a alienação do quinhão hereditário não é tributável ao abrigo do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS, mas já o é a alienação, pelos herdeiros, de um ou vários imóveis determinados integrantes da herança.
- V)** Invoca igualmente a decisão arbitral proferida no processo n.º 1057/2025-T, de 18.06.2026, segundo a qual os ganhos decorrentes da alienação de um ou vários imóveis da herança, quando o negócio não corresponda à alienação da totalidade do quinhão hereditário, estão sujeitos a tributação nos termos daquela disposição.
- W)** No mesmo sentido, chama à colação a decisão arbitral proferida no processo n.º 209/2026-T, também de 18.06.2026, que atribuiu relevância ao teor da escritura pública

- para concluir que fora vendido um imóvel deliberadamente individualizado, especificado e determinado, e não um quinhão hereditário.
- X)** Conclui, quanto a esta parte, que nem a liquidação de IRS nem a decisão de indeferimento da reclamação graciosa padecem da ilegalidade que lhes é imputada.
- Y)** Sem prescindir, a Requerida suscita expressamente uma questão de constitucionalidade, sustentando que a interpretação do artigo 10.º do CIRS segundo a qual a venda de um imóvel concreto integrado numa herança indivisa não constitui facto tributário em sede de mais-valias é materialmente inconstitucional.
- Z)** Entende que essa interpretação conduziria a um tratamento fiscal distinto de situações economicamente equivalentes: o herdeiro que procedesse previamente à partilha e posteriormente vendesse o imóvel ficaria sujeito a tributação, ao passo que os herdeiros que alienassem o mesmo imóvel antes da partilha não seriam tributados.
- AA)** Para a Requerida, esta diferenciação não encontra fundamento material bastante e viola os princípios da igualdade tributária e da capacidade contributiva, consagrados nos artigos 13.º, 103.º e 104.º da Constituição da República Portuguesa.
- BB)** Sustenta ainda que a interpretação defendida pelo Requerente poderia funcionar como incentivo à manutenção das heranças indivisas e à alienação sucessiva dos respetivos bens sem tributação das correspondentes mais-valias, o que, no seu entendimento, introduziria uma diferenciação materialmente injustificada entre contribuintes.
- CC)** Em apoio desta argumentação constitucional, a Requerida convoca jurisprudência do Tribunal Constitucional sobre os princípios da igualdade tributária e da capacidade contributiva, designadamente os Acórdãos n.ºs 592/2024 e 178/2023, bem como doutrina de Sérgio Vasques, Filipe de Vasconcelos Fernandes e Ana Paula Dourado.
- DD)** A Requerida salienta expressamente que o Tribunal deverá pronunciar-se sobre a questão de constitucionalidade suscitada, sob pena, no seu entendimento, de omissão de pronúncia.

- EE)** No que respeita aos juros indemnizatórios, sustenta que o respetivo direito pressupõe a existência de erro imputável aos serviços, nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT.
- FF)** Considerando que a liquidação é, no seu entendimento, legal, afirma não estar preenchido aquele pressuposto, pelo que deve improceder igualmente o pedido de juros indemnizatórios.
- GG)** Finalmente, a Requerida considera que os factos relevantes se encontram documentalmente fixados e que a controvérsia respeita exclusivamente a matéria de direito.
- HH)** Requer, por isso, a dispensa da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e a passagem direta à decisão da causa.
- II)** Conclui pedindo que o pedido de pronúncia arbitral seja julgado improcedente, mantendo-se na ordem jurídica a liquidação de IRS n.º 2025..., referente ao ano de 2024, no valor de € 436,86, e a decisão de indeferimento da reclamação graciosa que a confirmou, com absolvição da Requerida do pedido.

II. THEMA DECIDENDUM:

- 19.** Atentas as posições assumidas pelas partes, o ato tributário impugnado e a factualidade relevante para a decisão, a resolução do litígio exige a apreciação sucessiva de diversas questões juridicamente autónomas.
- 20.** Em primeiro lugar, importa apreciar a questão prévia suscitada pela Requerida e determinar se a circunstância de o Requerente não ter formulado, no pedido final, um pedido expresse de anulação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa impede o conhecimento da legalidade da liquidação de IRS n.º 2025..., por esta já não poder ser diretamente impugnada no momento da apresentação do pedido de pronúncia arbitral. Subsidiariamente, haverá que determinar se essa omissão constitui mera insuficiência ou incongruência do pedido suscetível de interpretação, aperfeiçoamento ou retificação, como igualmente sustenta a Requerida.

21. Caso se conclua pela improcedência da questão prévia, a principal questão submetida à apreciação deste Tribunal respeita à incidência do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS: importa saber se a alienação, conjuntamente por todos os co-herdeiros e antes da partilha, de cinco bens imóveis concretos e individualizados integrantes de uma herança indivisa constitui, relativamente a cada herdeiro, uma «alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis».
22. Não está propriamente em causa determinar se a alienação de quinhão hereditário se encontra abrangida naquela norma. Essa questão foi resolvida pelo Acórdão Uniformizador de Jurisprudência n.º 7/2025. O que cumpre decidir é se a razão de decidir daquele acórdão, assente na inexistência, antes da partilha, de direitos reais individualizados dos herdeiros sobre os concretos bens da herança, se projeta também sobre a alienação conjunta, por todos os co-herdeiros, de bens imóveis determinados integrantes da massa hereditária.
23. Para esse efeito, haverá que determinar se a circunstância de a escritura pública de 05.04.2024 ter identificado especificamente os cinco imóveis alienados e de, por efeito desse negócio, ter sido transmitido ao adquirente o respetivo direito de propriedade é suficiente para considerar preenchida, na esfera jurídica individual do Requerente, a previsão do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS, ou se, diversamente, a inexistência, antes da partilha, de um direito real individualizado do Requerente sobre aqueles imóveis impede a subsunção dos correspondentes ganhos àquela norma de incidência. É precisamente neste ponto que se concentra a divergência entre as partes.
24. A resolução desta questão exige igualmente a apreciação do alcance a atribuir ao AUJ n.º 7/2025 e da jurisprudência posteriormente formada sobre a alienação conjunta de bens concretos integrantes de heranças indivisas, incluindo a orientação acolhida pelo Tribunal Central Administrativo Sul e pelas decisões arbitrais invocadas pela Requerida.
25. Haverá, ainda, que apreciar a questão de constitucionalidade suscitada pela Requerida, que sustenta que uma interpretação do artigo 10.º do CIRS segundo a qual a alienação de bens imóveis concretos integrantes de uma herança indivisa não constitui facto tributário em sede de mais-valias viola os princípios da igualdade tributária e da

capacidade contributiva, consagrados nos artigos 13.º, 103.º e 104.º da Constituição da República Portuguesa.

26. Caso se conclua pela ilegalidade da tributação controvertida, importa determinar o alcance do efeito anulatório sobre a liquidação de IRS de 2024 e, designadamente, se a natureza progressiva daquele imposto exige a anulação do ato e a subsequente emissão de nova liquidação pela Administração Tributária, expurgada dos rendimentos julgados não sujeitos.
27. Finalmente, sendo a liquidação anulada, total ou parcialmente, cumpre apreciar o direito do Requerente à reconstituição da situação tributária, à restituição das quantias que se apure terem sido indevidamente pagas ou não reembolsadas e ao pagamento de juros indemnizatórios, incluindo o respetivo *dies a quo*.

Cumpre, então, agora, proferir decisão.

III. SANEAMENTO:

§ 1.º - COMPETÊNCIA DO TRIBUNAL E DEMAIS PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

28. O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria para conhecer da liquidação de IRS n.º 2025..., referente ao ano de 2024, ora impugnada, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 2, alíneas a) e b), 6.º, n.º 1, e 11.º, n.º 1, todos do RJAT.
29. Com efeito, a competência dos tribunais arbitrais compreende, nos termos da primeira daquelas disposições, a apreciação de pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos.
30. Quanto à competência dos tribunais arbitrais constituídos no âmbito do CAAD para apreciação da (i)legalidade de atos de primeiro, segundo e terceiro grau, constitui entendimento reiteradamente afirmado na jurisprudência e acolhido pela doutrina que os atos de indeferimento de pretensões dos sujeitos passivos, designadamente os atos de indeferimento de reclamações graciosas, podem ser objeto de apreciação pela jurisdição

- arbitral na condição de terem comportado a apreciação da legalidade de um ato de liquidação de imposto, isto é, de um ato de primeiro grau.
31. Naquele sentido, adequado se mostra trazer à colação a Decisão Arbitral proferida no processo n.º 272/2014-T, bem como a doutrina de Jorge Lopes de Sousa, no seu **Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária**, e de Carla Castelo Trindade, em **Regime Jurídico da Arbitragem Tributária Anotado**, no sentido de que a jurisdição arbitral é competente para apreciar pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos quando, através de um ato de segundo ou terceiro grau, a Administração Tributária se tenha pronunciado sobre a legalidade desses atos tributários.
32. Com efeito, embora o artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT se reporte diretamente à declaração de ilegalidade dos atos de liquidação de tributos, a competência dos tribunais arbitrais abrange igualmente as situações em que aquela declaração de ilegalidade pressupõe a remoção da ordem jurídica de um ato de segundo grau que, apreciando a legalidade da liquidação, a confirmou e manteve.
33. Nestas situações, o ato de indeferimento constitui o objeto imediato da pretensão impugnatória, mantendo-se, porém, como objeto mediato a legalidade do ato de liquidação que aquele ato de segundo grau apreciou e confirmou.
34. É precisamente essa a situação que se verifica nos presentes autos. O pedido de pronúncia arbitral é apresentado na sequência do indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2026..., deduzida pelo Requerente contra a liquidação de IRS n.º 2025..., relativa ao ano de 2024.
35. Na decisão proferida naquele procedimento, a Administração Tributária não se limitou à apreciação de qualquer questão formal ou prévia suscetível de obstar ao conhecimento da legalidade da liquidação. Pelo contrário, entrou expressamente na apreciação do respetivo mérito, confrontando a tributação efetuada com o disposto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS, com o Acórdão Uniformizador de Jurisprudência n.º 7/2025 e com o entendimento administrativo subsequentemente vertido no Ofício-Circulado n.º 20.281, de 25.07.2025.

36. Nessa apreciação, a AT considerou que, embora os imóveis alienados integrassem uma herança indivisa e o Requerente fosse um dos respetivos herdeiros, a operação realizada respeitou à transmissão de bens específicos e determinados e não à transmissão do direito à herança ou do quinhão hereditário como um todo, concluindo, por essa razão, que estavam em causa mais-valias resultantes da alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis e que a liquidação reclamada devia ser mantida.
37. O ato de indeferimento da reclamação graciosa comportou, assim, uma verdadeira apreciação da legalidade do ato de liquidação que constitui o objeto mediato dos presentes autos.
38. Consequentemente, o Tribunal considera-se materialmente competente para apreciar a pretensão do Requerente, quer quanto à legalidade da liquidação de IRS n.º 2025..., quer quanto ao ato de indeferimento da reclamação graciosa que a apreciou e manteve na ordem jurídica.
39. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (Cfr. 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).
40. Não existem nulidades processuais que obstem ao conhecimento do mérito da causa.

§ 2.º – DA QUESTÃO PRÉVIA SUSCITADA PELA REQUERIDA – AUSÊNCIA DE PEDIDO EXPRESSO DE ANULAÇÃO DA DECISÃO DE INDEFERIMENTO DA RECLAMAÇÃO GRACIOSA

41. A Requerida suscita, porém, uma questão prévia que importa apreciar antes de prosseguir para o conhecimento do mérito da causa.
42. Sustenta que o Requerente, embora tenha feito referência ao procedimento de reclamação graciosa e à respetiva decisão de indeferimento, não pediu, no petítório final do PPA, a anulação dessa decisão, limitando-se a requerer a declaração de ilegalidade e consequente anulação da liquidação de IRS n.º 2025....
43. Daqui retira a Requerida a conclusão de que a liquidação estaria a ser diretamente impugnada depois de ultrapassado o respetivo prazo autónomo de impugnação, o que determinaria a absolvição da instância.

44. Subsidiariamente, entende que a ausência de referência expressa, no pedido final, à decisão de indeferimento da reclamação graciosa configura uma insuficiência ou incongruência da petição inicial, que deveria ser objeto de aperfeiçoamento ou retificação.
45. Notificado para exercer o contraditório sobre a questão prévia suscitada pela Requerida, o Requerente pronunciou-se, em 14.10.2026, sustentando, em síntese, que a objeção deduzida assenta numa leitura isolada do segmento conclusivo do PPA e desconsidera a petição no seu conjunto, a causa de pedir nela articulada e os documentos que a instruem. Salienta, em particular, que o PPA identifica expressamente a reclamação graciosa apresentada contra a liquidação, o respetivo indeferimento e a data da sua notificação, utilizando precisamente esse ato como termo relevante para a contagem do prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT. Acrescenta que a própria Resposta evidencia que a Requerida compreendeu integralmente o objeto do litígio, não se verificando qualquer surpresa processual ou limitação do respetivo direito de defesa. Subsidiariamente, para a hipótese de o Tribunal considerar necessária maior precisão formal do petitório, requer que seja admitida a respetiva correção ou explicitação.
46. A questão que se coloca consiste, portanto, em determinar se a formulação do pedido deve ser apreciada isoladamente, abstraindo do restante conteúdo do PPA, ou se, diversamente, o objeto da pretensão deve ser determinado através da interpretação global da petição apresentada pelo Requerente.
47. Entende o Tribunal que não assiste razão à Requerida.
48. Com efeito, o pedido formulado no termo de uma petição não pode ser interpretado de forma desligada da causa de pedir e da totalidade da exposição que o antecede, devendo o sentido da pretensão jurisdicional ser determinado através da leitura integrada do articulado.
49. Ora, no caso dos autos, não oferece dúvida que o Requerente apresentou o pedido arbitral na sequência do indeferimento da reclamação graciosa.
50. O próprio PPA refere expressamente que foi apresentada reclamação graciosa contra a liquidação, que essa reclamação veio a ser indeferida, que a respetiva decisão foi

- notificada em 24.03.2026 e que o pedido arbitral era apresentado dentro do prazo de 90 dias previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.
- 51.** A decisão de indeferimento da reclamação graciosa não foi, por conseguinte, ignorada pelo Requerente, antes constituindo expressamente o ato administrativo a partir do qual este fez derivar a tempestividade do acesso à via arbitral.
- 52.** Também a causa de pedir evidencia que aquilo que o Requerente pretende discutir é a legalidade da tributação que foi objeto de reclamação graciosa e que a Administração, através da respetiva decisão de indeferimento, apreciou e manteve.
- 53.** Existe, nesta medida, uma necessária conexão entre o ato de segundo grau e o ato tributário de primeiro grau: a decisão da reclamação graciosa constitui o objeto imediato da impugnação, enquanto a liquidação que através dela foi confirmada constitui o respetivo objeto mediato.
- 54.** Esta configuração encontra respaldo na jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Administrativo.
- 55.** Assim, no Acórdão de 28.10.2009, processo n.º 595/09, o Supremo Tribunal Administrativo afirmou que, tendo a reclamação graciosa por objeto um ato de liquidação, o objeto real da impugnação subsequente é o próprio ato de liquidação cuja legalidade foi mantida pela decisão administrativa.
- 56.** No mesmo sentido, o Acórdão do STA de 16.11.2011, processo n.º 723/11, firmou o entendimento de que a impugnação judicial deduzida na sequência do indeferimento de reclamação graciosa tem por objeto imediato essa decisão e por objeto mediato os vícios imputados ao ato de liquidação, orientação que tem vindo a ser reiteradamente seguida pela jurisprudência administrativa.
- 57.** Particular relevo assume, para o caso dos autos, a jurisprudência formada precisamente sobre situações em que o contribuinte, tendo deduzido reclamação graciosa e apresentado posteriormente pedido de pronúncia arbitral dentro do prazo contado da decisão respetiva, pediu expressamente a anulação da liquidação sem reproduzir no petitório final um pedido autónomo de anulação do ato de indeferimento.
- 58.** A decisão arbitral proferida no processo n.º 592/2016-T considerou, a este respeito, que a petição em que apenas se pede a declaração de ilegalidade da liquidação, apesar de

não se formular idêntico pedido relativamente ao indeferimento da reclamação, enferma, quando muito, de uma imperfeição formal, desde que do articulado resulte inequivocamente que o contribuinte reagiu à liquidação na sequência daquele indeferimento.

- 59.** Mais recentemente, a decisão arbitral proferida no processo n.º 646/2024-T, de 26.03.2025, voltou a enfrentar expressamente a mesma questão e concluiu que a falta de reprodução, no petitório final, de um pedido autónomo de anulação do indeferimento da reclamação graciosa não determina a caducidade do direito de ação quando o conteúdo global do PPA revela inequivocamente que o sujeito passivo pretende sindicar a liquidação na sequência daquele procedimento administrativo.
- 60.** Nessa decisão salientou-se ainda que a existência da reclamação graciosa, ainda que não traduzida expressamente na formulação final do pedido, não pode ser desconsiderada quando o articulado a identifica, invoca a respetiva decisão e utiliza essa decisão como fundamento temporal do acesso à arbitragem.
- 61.** Esta solução é igualmente conforme com o entendimento acolhido pelo Tribunal Central Administrativo Sul no Acórdão de 17.03.2016, processo n.º 8998/15, no qual se reconheceu a estreita relação e interdependência existente entre os objetos imediato e mediato da impugnação subsequente a uma reclamação graciosa.
- 62.** Não se afigura, por outro lado, transponível para o presente caso a decisão arbitral proferida no processo n.º 391/2022-T, invocada pela Requerida.
- 63.** Naquele processo, os meios graciosos haviam sido rejeitados por intempestividade e, precisamente por essa razão, não tinham permitido a apreciação administrativa da legalidade material dos atos de liquidação, tendo o Tribunal concluído que a utilização intempestiva daqueles meios não poderia reabrir o prazo para a sua impugnação contenciosa.
- 64.** A situação dos presentes autos é substancialmente distinta: a reclamação graciosa foi considerada tempestiva pela própria Administração, foi apreciada quanto ao mérito e culminou numa decisão expressa que confirmou a legalidade da liquidação sindicada.
- 65.** Foi essa decisão que abriu o prazo de 90 dias para apresentação do pedido de pronúncia arbitral e é na sequência dela que o Requerente acede ao Tribunal Arbitral.

66. Acresce que a própria Requerida compreendeu integralmente o objeto da pretensão deduzida.
67. Com efeito, não só se defendeu extensamente quanto à legalidade material da liquidação e da decisão administrativa que a confirmou, como concluiu expressamente pedindo que se mantivessem na ordem jurídica *«a liquidação de IRS [...] e a decisão de indeferimento da reclamação graciosa que a confirmou»*.
68. Não se verifica, por isso, qualquer ambiguidade real quanto ao objeto do litígio, nem qualquer prejuízo para o exercício do contraditório ou para o direito de defesa da Requerida.
69. Consequentemente, a ausência, no petitório final, de uma fórmula autónoma de anulação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa não obsta ao conhecimento da pretensão nem determina a intempestividade do pedido de pronúncia arbitral.
70. Pela mesma razão, não se mostra necessário determinar o aperfeiçoamento ou a retificação do PPA, ficando prejudicada a apreciação do pedido subsidiário de correção ou explicitação do petitório formulado pelo Requerente na pronúncia apresentada em 14.10.2026.
71. A interpretação conjugada da causa de pedir e do pedido permite concluir, sem alteração do objeto da ação e sem introdução de qualquer pretensão nova, que o Requerente pretende obter a eliminação da ordem jurídica da decisão administrativa que manteve a liquidação cuja ilegalidade material invoca.
72. Julga-se, assim, improcedente a questão prévia suscitada pela Requerida.

§ 3.º - TEMPESTIVIDADE DO PEDIDO DE PRONÚNCIA ARBITRAL:

73. Importando, de seguida, apreciar a tempestividade do presente pedido de pronúncia arbitral.
74. Nos termos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, o pedido de constituição de Tribunal Arbitral deve ser apresentado no prazo de 90 dias contado a partir dos factos previstos nos n.ºs 1 e 2 do artigo 102.º do CPPT.

75. A reclamação graciosa apresentada pelo Requerente contra a liquidação de IRS n.º 2025 ... foi objeto de despacho de indeferimento proferido em 23.03.2026, tendo a respetiva decisão sido notificada ao Requerente em 24.03.2026.
76. É, portanto, dessa notificação, e não do termo do prazo de pagamento voluntário da liquidação, que se inicia o prazo para a apresentação do pedido de pronúncia arbitral.
77. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi apresentado no Sistema de Gestão Processual do CAAD em 13.05.2026, pelas 08:55 horas.
78. O prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT tem natureza substantiva e conta-se continuamente, nos termos do artigo 279.º do Código Civil, não se suspendendo durante as férias judiciais.
79. Nos termos da alínea b) daquele artigo, não se inclui na contagem o dia em que ocorre o evento a partir do qual o prazo começa a correr.
80. Assim, tendo a decisão administrativa sido notificada em 24.03.2026, o primeiro dia do prazo foi 25.03.2026.
81. De 25 a 31 de março decorreram 7 dias; durante o mês de abril decorreram mais 30 dias, perfazendo 37; durante o mês de maio decorreram mais 31 dias, perfazendo 68; e os restantes 22 dias decorreram entre 1 e 22 de junho.
82. O 90.º e último dia do prazo correspondeu, consequentemente, a 22.06.2026.
83. Tendo o pedido de constituição do Tribunal Arbitral sido apresentado no Sistema de Gestão Processual do CAAD em 13.05.2026, pelas 08:55 horas, conclui-se que o pedido de pronúncia arbitral foi tempestivamente apresentado.

IV. DECISÃO:

IV.A) FACTOS QUE SE CONSIDERAM PROVADOS:

84. Antes de entrarmos na apreciação do mérito das questões submetidas a julgamento, cumpre-nos fixar a matéria factual que é relevante para a respetiva decisão:

- A)** Em 5 de abril de 2024, foi celebrada, no Cartório Notarial de ..., em Chaves, escritura pública denominada «Compra e Venda», na qual figurou como segundo outorgante e comprador B... . (Cfr. ficheiro do PA denominado “RG ...2026..._Escritura.pdf”);
- B)** Na referida escritura intervieram, como primeiros outorgantes, C... e marido, D..., intervindo aquela igualmente na qualidade de procuradora, entre outros, de A..., ora Requerente, e mulher, E..., e de F... . (Cfr. ficheiro do PA denominado “RG ...2026..._Escritura.pdf”);
- C)** Através daquela escritura, os primeiros outorgantes declararam vender ao segundo outorgante, pelo preço global de € 136.000,00, cinco bens imóveis, todos situados no lugar de ..., freguesia de ..., concelho de Chaves, concretamente: i) o prédio urbano inscrito na matriz sob o artigo ..., ao qual foi atribuído o valor de € 134.850,00; ii) o prédio rústico inscrito na matriz sob o artigo ..., ao qual foi atribuído o valor de € 100,00; iii) o prédio rústico inscrito na matriz sob o artigo ..., ao qual foi atribuído o valor de € 50,00; iv) o prédio rústico inscrito na matriz sob o artigo ..., ao qual foi atribuído o valor de € 500,00; e v) o prédio rústico inscrito na matriz sob o artigo..., ao qual foi atribuído o valor de € 500,00. (Cfr. escritura pública de compra e venda, págs. 2 a 5, constante do ficheiro do PA denominado “RG ...2026..._Escritura.pdf”);
- D)** Da referida escritura consta, relativamente aos imóveis alienados, que os mesmos se encontravam registados a favor dos vendedores, «em comum e sem determinação de parte ou direito». (Cfr. escritura pública de compra e venda, págs. 4 e 5, constante do ficheiro do PA denominado “RG ...2026..._Escritura.pdf”);
- E)** Os referidos artigos matriciais integravam, à data da alienação, uma herança indivisa identificada pelo NIF..., sendo o Requerente um dos respetivos herdeiros, circunstância reconhecida pela própria Administração Tributária no procedimento de reclamação graciosa. (Cfr. informação que fundamentou a decisão da reclamação graciosa, constante do ficheiro do PA denominado “RG ...2026..._Processo.pdf”, págs. 46 a 49);
- F)** Em 9 de maio de 2025, o Requerente apresentou a declaração Modelo 3 de IRS n.º ...-2024-..., referente ao ano de 2024, na qual inscreveu, no quadro 4 do Anexo G — «Alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis» — as operações

respeitantes aos cinco imóveis acima identificados. (Cfr. Modelo 3 e Anexo G constantes do ficheiro do PA denominado “RG ...2026..._Processo.pdf”, págs. 15 a 21);

- G)** A declaração Modelo 11 relativa à escritura de 05.04.2024 identifica o ato como «112 – Compra e venda» e individualiza os imóveis objeto da transmissão, constando igualmente do processo administrativo declarações de IMT referentes à transmissão dos imóveis identificados na escritura. (Cfr. ficheiro constante do PA denominado “RG ...2026..._Processo.pdf”, págs. 37 a 42);
- H)** Na sequência da declaração de rendimentos referida no ponto **F)** do probatório, foi emitida a liquidação de IRS n.º 2025..., relativa ao período de tributação de 2024, da qual resultou o montante de € 436,86 a pagar, com data limite de pagamento em 01.09.2025. (Cfr. demonstração de liquidação e informação que instruiu a reclamação graciosa datada de 23.03.2026, ficheiro constante do PA denominado “RG ...2026..._Processo.pdf”, pág. 23 e págs. 45 a 49).
- I)** Em consulta efetuada pela Administração Tributária, junta ao processo administrativo, a nota de cobrança relativa àquela liquidação apresentava valor emitido de € 436,86, valor regularizado de € 436,86 e valor em dívida de € 0,00, constando igualmente movimentos de compensação associados à liquidação. (Cfr. ficheiro constante do PA denominado “RG ...2026..._Processo.pdf”, pág. 35);
- J)** Em 13 de março de 2026, através do e-balcão, com o registo n.º ..., o Requerente apresentou reclamação graciosa contra a referida liquidação de IRS, a qual veio a ser autuada com o n.º ...2026.... (Cfr. reclamação graciosa e informação administrativa constantes do ficheiro do PA denominado “RG ...2026..._Processo.pdf”, designadamente págs. 3 a 13 e 46).
- K)** Na reclamação graciosa, o Requerente pediu a correção da liquidação de IRS relativa ao ano de 2024, com a consequente anulação do ato tributário e reliquidação da declaração Modelo 3, sustentando, em síntese, que os ganhos em causa não estavam sujeitos a tributação em sede de categoria G e invocando, designadamente, o Acórdão Uniformizador de Jurisprudência n.º 7/2025 e o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 17.12.2025, processo n.º 136/25.5BALS.B. (Cfr. reclamação

graciosa constante do ficheiro do PA denominado “RG ...2026..._Processo.pdf”, págs. 5 a 13);

- L)** Por despacho de 23 de março de 2026, o Chefe do Serviço de Finanças de ... indeferiu a reclamação graciosa, por concordância com a informação e parecer que o antecederam. (Cfr. Despacho de 23.03.2026 da Exm^a Senhora Chefe do Serviço de Finanças de Condeixa-a-Nova constante do ficheiro do PA denominado “RG ...2026..._Processo.pdf”, pág. 45);
- M)** Na informação que serviu de fundamento àquela decisão, a Administração Tributária considerou, em síntese, que: i) a escritura de 05.04.2024 teve por objeto os cinco artigos matriciais acima identificados; ii) quer a escritura, quer a Modelo 11 e os elementos relativos ao IMT respeitavam à compra e venda de bens concretamente determinados; iii) o entendimento resultante do AUJ n.º 7/2025 apenas seria aplicável quando estivesse inequivocamente em causa a alienação do direito à herança ou do quinhão hereditário como um todo; iv) embora os imóveis alienados integrassem uma herança indivisa e o Requerente fosse um dos respetivos herdeiros, a operação realizada respeitou à transmissão de bens específicos e determinados; e v) por essa razão, os ganhos daí decorrentes constituíam mais-valias tributáveis nos termos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS. (Cfr. informação de 23.03.2026 que fundamentou a decisão da reclamação graciosa, constante do ficheiro do PA denominado “RG ...2026..._Processo.pdf”, págs. 46 a 49);
- N)** A decisão de indeferimento da reclamação graciosa foi notificada ao Requerente por comunicação datada de 24.03.2026. (Cfr. notificação de decisão final, ficheiro do PA denominado “RG ...2026..._Processo.pdf”, pág. 43);
- O)** Em 13.05.2026, pelas 08:55 horas, o Requerente apresentou no Sistema de Gestão Processual do CAAD o pedido de constituição do Tribunal Arbitral que deu origem aos presentes autos. (Cfr. Sistema de Gestão Processual do CAAD).

IV.B) FACTOS NÃO PROVADOS:

85. Não resultou demonstrada, com a necessária segurança, a data exata em que o montante correspondente à liquidação sindicada foi economicamente suportado pelo Requerente, embora resulte do processo administrativo que a nota de cobrança se encontrava integralmente regularizada e sem qualquer valor em dívida.
86. Não se provaram outros factos com relevância para a decisão das questões submetidas a julgamento.

IV.C) FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO SOBRE A MATÉRIA DE FACTO:

87. Relativamente à matéria de facto, importa, antes de mais, salientar que o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e distinguir a matéria provada da não provada, tudo conforme o artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e o 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.
88. Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. art.º 596.º do CPC).
89. A convicção sobre os factos dados como provados e não provados assentou na análise crítica da prova e fundou-se nas posições assumidas pelas partes nos respetivos articulados, na medida em que não se mostram controvertidas, e, sobretudo, na prova documental junta aos autos, designadamente na escritura pública de compra e venda de 05.04.2024, na declaração Modelo 3 de IRS e respetivo Anexo G, na demonstração da liquidação sindicada, nos elementos da Modelo 11 e do IMT, na reclamação graciosa apresentada pelo Requerente e na informação, despacho e notificação que integram o respetivo procedimento administrativo.
90. A escritura pública de 05.04.2024 assume particular relevância para a fixação da matéria de facto, uma vez que permite estabelecer, sem controvérsia, quer a identidade e intervenção dos outorgantes, quer os bens concretamente objeto do negócio, o preço global e os valores individualmente atribuídos aos imóveis, quer ainda a circunstância

- de estes se encontrarem registados a favor dos vendedores em comum e sem determinação de parte ou direito.
- 91.** Por outro lado, resulta da própria informação administrativa que os cinco artigos alienados integravam a herança indivisa identificada no processo administrativo e que o Requerente era um dos respetivos herdeiros, não existindo controvérsia entre as partes quanto a estes elementos factuais. A divergência centra-se, antes, nas consequências jurídicas a retirar dessa situação para efeitos da incidência prevista no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS.
- 92.** Importa, neste ponto, distinguir rigorosamente matéria de facto de qualificação jurídica.
- 93.** Assim, não se deu como provado que o negócio celebrado em 05.04.2024 tivesse, formalmente, por objeto a alienação de um quinhão hereditário, pois a escritura pública identifica expressamente cinco imóveis determinados como objeto da compra e venda.
- 94.** Também não se deu como facto provado a afirmação do Requerente de que a operação incidiu «exclusivamente» sobre o respetivo quinhão hereditário, sem individualização de quaisquer bens imóveis concretos, uma vez que essa formulação não corresponde ao conteúdo formal da escritura junta aos autos.
- 95.** Tal circunstância não resolve, porém, a questão jurídica submetida a julgamento. Uma coisa é determinar, em sede factual, qual foi o objeto formal do negócio e quais os bens transmitidos; outra, juridicamente distinta, é determinar qual era, antes dessa transmissão, a natureza do direito que integrava a esfera individual de cada co-herdeiro e se o ganho correspondente pode ser subsumido à previsão do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS.
- 96.** Esta última questão constitui matéria de Direito e será apreciada infra, não devendo ser antecipada através da fixação da matéria factual.

IV.D) MATÉRIA DE DIREITO (FUNDAMENTAÇÃO):

§ 1.º – DA NATUREZA JURÍDICA DA COMUNHÃO HEREDITÁRIA E DA ALIENAÇÃO DE BENS CONCRETOS DA HERANÇA

- 97.** Ultrapassadas as questões processuais, importa apreciar a incidência tributária.

98. A solução da questão exige começar pela natureza jurídica da posição do herdeiro enquanto a herança permanece indivisa.
99. Enquanto não houver partilha, o herdeiro não é individualmente titular de uma quota do direito de propriedade sobre cada um dos bens integrantes da herança.
100. É titular de uma participação ideal na própria universalidade hereditária.
101. A comunhão hereditária distingue-se, nessa medida, da compropriedade.
102. Os direitos dos co-herdeiros incidem sobre o património hereditário globalmente considerado e não sobre frações ideais de cada um dos seus elementos.
103. Esta construção foi acolhida na decisão arbitral n.º 444/2024-T, segundo a qual, enquanto a herança permanecer indivisa, cada herdeiro é titular de uma quota na massa hereditária e não de um direito individual sobre cada um dos bens que a integram.
104. A decisão arbitral n.º 1274/2024-T partiu igualmente desta mesma premissa, embora tenha posteriormente retirado dela consequências distintas quanto à venda conjunta de um bem determinado.
105. Também o Supremo Tribunal Administrativo considera que, enquanto a herança se mantiver indivisa, cada herdeiro é titular de uma quota na massa hereditária e não de um direito individual sobre os bens concretos que a compõem.
106. É a partir desta premissa que deve ser resolvida a divergência.
107. Nos termos do artigo 2091.º do Código Civil, fora dos casos em que a lei confere poderes ao cabeça de casal, os direitos relativos à herança são exercidos conjuntamente por todos os herdeiros ou contra todos eles.
108. Daqui decorre que todos os herdeiros, atuando conjuntamente, podem alienar validamente determinado bem que integre a herança.
109. Esta conclusão não é controvertida.
110. A questão está em saber que consequência se pode retirar dessa atuação conjunta para a natureza do direito pertencente individualmente a cada herdeiro.
111. E é neste ponto que, diga-se desde já, para o Tribunal, a tese acolhida pela Administração Tributária não convence.
112. O artigo 2091.º disciplina o modo de exercício dos direitos pertencentes à comunhão hereditária.

113. Não transforma essa comunhão numa situação de compropriedade sobre cada um dos bens.
114. O facto de ser necessário o concurso de todos os herdeiros para praticar determinado ato de disposição demonstra precisamente que não existe, na esfera individual de cada um, um poder autónomo correspondente a uma quota real do bem.
115. Há, por conseguinte, que distinguir entre: *i)* o poder conjunto de disposição do património hereditário; da *ii)* titularidade individual de direitos reais sobre os bens integrantes desse património.
116. A primeira realidade existe.
117. A segunda, antes da partilha, não existe.
118. O artigo 2091.º resolve a questão da legitimidade coletiva para dispor do bem; não converte a quota hereditária de cada herdeiro numa quota de compropriedade sobre o imóvel alienado.
119. Também não é decisiva, para a questão fiscal, a circunstância de o terceiro adquirir, através do negócio celebrado por todos os herdeiros, o próprio direito de propriedade sobre o imóvel.
120. Tal efeito caracteriza o resultado jurídico do negócio relativamente à massa hereditária e ao adquirente.
121. Mas a norma de incidência do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS não está construída exclusivamente a partir da posição do comprador.
122. A norma tributa o ganho obtido pelo sujeito passivo em consequência da alienação onerosa de um direito real sobre imóvel.
123. Por isso, não basta perguntar: que direito recebeu o adquirente?
124. É igualmente necessário perguntar: **qual era o direito de que cada sujeito passivo era individualmente titular antes do negócio e que, por efeito dele, alienou?**
125. Se, antes da partilha, cada herdeiro não era proprietário de uma quota do imóvel, não se pode concluir, apenas porque todos atuaram conjuntamente e o terceiro adquiriu a propriedade, que cada um dos herdeiros alienou individualmente uma quota real que anteriormente não possuía.
126. A atuação conjunta dos titulares da comunhão explica a transmissão do bem.

127. Não converte retroativamente a natureza do direito que individualmente pertencia a cada participante nessa comunhão.
128. A conclusão anterior não é afastada pelo artigo 2119.º do Código Civil, segundo o qual, feita a partilha, cada herdeiro é considerado, desde a abertura da herança, sucessor único dos bens que lhe foram atribuídos.
129. A eficácia retroativa da partilha não significa que, durante todo o período de indivisão, o herdeiro tivesse sido já proprietário exclusivo dos concretos bens que posteriormente lhe viessem a ser adjudicados.
130. A função da partilha é precisamente converter o direito ideal sobre a universalidade hereditária em direitos individualizados sobre bens determinados.
131. A retroatividade prevista no artigo 2119.º reporta-se aos efeitos sucessórios da adjudicação e não elimina a natureza própria da comunhão existente antes da partilha.
132. De outro modo, ter-se-ia de concluir, contraditoriamente, que durante a indivisão cada herdeiro já era proprietário dos bens que apenas uma futura partilha, cujo resultado ainda não estava determinado, viria eventualmente a adjudicar-lhe.
133. A retroatividade da partilha não converte, portanto, **ex ante**, a quota hereditária num direito real sobre cada bem da herança.
134. Os artigos 2124.º e seguintes do Código Civil regulam especificamente a alienação da herança ou de quinhão hereditário.
135. Nesse negócio, o objeto transmitido é a própria posição sucessória global ou uma participação nessa posição.
136. É correto, portanto, afirmar que a cessão de quinhão hereditário e a alienação conjunta de um determinado imóvel da herança são negócios juridicamente distintos.
137. Na primeira hipótese, o adquirente passa a ocupar a posição do herdeiro relativamente à universalidade.
138. Na segunda, adquire um bem específico e não uma posição sucessória.
139. Esta diferença deve ser reconhecida.
140. Mas dela não decorre necessariamente a consequência fiscal pretendida pela AT.
141. A distinção entre os negócios demonstra que o objeto adquirido pelo terceiro é diferente.

142. Não demonstra que, no segundo negócio, a posição jurídica individual que cada herdeiro detinha antes da venda se transformasse numa quota real do imóvel.
143. Assim, reconhecer que não houve formalmente cessão de quinhão não equivale a concluir que cada co-herdeiro alienou, individualmente, um direito real imobiliário.
144. É precisamente este segundo passo que exige demonstração e que a natureza da comunhão hereditária não permite realizar.
145. O artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS utiliza um conceito jurídico cuja matriz pertence ao Direito Civil: «direitos reais sobre bens imóveis».
146. Por força das regras gerais de interpretação das normas tributárias, os conceitos próprios de outros ramos do Direito utilizados pela lei fiscal devem, salvo solução especial, conservar o significado que possuem nesses ramos.
147. Assim, não parece possível considerar, apenas para efeitos tributários, que o Requerente era titular de uma quota do direito de propriedade sobre cada um dos imóveis alienados quando o Direito Civil não lhe reconhecia qualquer quota real sobre esses bens antes da partilha.
148. Tal solução criaria uma figura peculiar: o contribuinte não seria comproprietário para efeitos civis, mas passaria a sê-lo para determinar a incidência de IRS.
149. Não existe na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRS indicação legislativa suficiente para justificar essa autonomização.
150. O Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, por Acórdão de 29.04.2025, processo n.º 33/24.1BALSB, posteriormente publicado como Acórdão Uniformizador n.º 7/2025, uniformizou jurisprudência no sentido de que a alienação de quinhão hereditário não configura «alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis» para efeitos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS.
151. A razão material desta solução reside precisamente na natureza do direito hereditário: antes da partilha, o herdeiro é titular de um direito ideal sobre a universalidade e não de direitos reais individualizados sobre os imóveis.
152. Todavia, a situação dos presentes autos não corresponde formalmente à cessão de um quinhão hereditário.
153. Foram alienados bens determinados.

154. Cumpre, portanto, determinar se a **ratio decidendi** daquele acórdão se projeta também sobre essa hipótese.

**§ 2.º – DA EVOLUÇÃO JURISPRUDENCIAL E, EM PARTICULAR DA DECISÃO ARBITRAL N.º
1274/2024-T**

155. A questão de saber se a **ratio decidendi** do Acórdão Uniformizador de Jurisprudência n.º 7/2025 se projeta igualmente sobre a alienação, por todos os co-herdeiros e antes da partilha, de um ou vários bens concretos e determinados integrantes de uma herança indivisa veio a originar orientações jurisprudenciais divergentes.

156. Importa, neste contexto, fazer uma referência particular à decisão arbitral proferida no processo n.º 1274/2024-T, de 01.04.2025, na qual o aqui signatário interveio como relator e em que foi acolhida uma solução substancialmente distinta daquela que, pelas razões que adiante se desenvolverão, se entende dever adotar nos presentes autos.

157. Nessa decisão partiu-se, porém, da mesma premissa civilística anteriormente exposta: enquanto a herança permanece indivisa, cada herdeiro é titular de um direito abstrato a uma fração ideal da universalidade hereditária, sem qualquer direito real individualizado sobre os bens concretos que a integram; e apenas com a partilha são atribuídos aos herdeiros direitos plenos sobre bens certos e determinados.

158. Entendeu-se, todavia, que deveria distinguir-se entre a alienação do quinhão hereditário, mediante a qual é transmitida a posição jurídica global do herdeiro na universalidade hereditária, e a alienação, conjuntamente por todos os herdeiros, de um imóvel concreto e determinado integrante da herança.

159. Na decisão n.º 1274/2024-T atribuiu-se particular relevo, nesta segunda hipótese, ao objeto concreto do negócio celebrado: estando em causa uma escritura pública de compra e venda que identificava especificamente determinado imóvel e sendo o efeito do negócio a transmissão para o adquirente do correspondente direito de propriedade, considerou-se que a operação se encontrava abrangida pela alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRS.

- 160.** Este entendimento não ficou isolado. Foi acolhido em diversas decisões arbitrais posteriores, embora com fundamentações nem sempre inteiramente coincidentes. Assim sucedeu, designadamente, nas decisões proferidas nos processos n.ºs 1317/2024-T, 1323/2024-T e 476/2025-T, que, embora reconhecendo que antes da partilha o herdeiro não é titular de direitos reais sobre bens específicos da herança, concluíram pela sujeição a IRS quando todos os herdeiros procedem à alienação de um imóvel determinado.
- 161.** Importa, contudo, ter presente uma circunstância cronológica e jurisprudencial relevante: a decisão arbitral n.º 1274/2024-T foi proferida em 1 de abril de 2025, ou seja, anteriormente ao Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 29 de abril de 2025, processo n.º 33/24.1BALSB, posteriormente publicado como Acórdão Uniformizador n.º 7/2025.
- 162.** A decisão proferida no Processo n.º 1274/2024-T não pôde, portanto, ponderar a jurisprudência uniformizada que veio a ser fixada pelo Supremo Tribunal Administrativo algumas semanas depois da sua prolação.
- 163.** É certo que o dispositivo do AUJ n.º 7/2025 se reporta expressamente à alienação de quinhão hereditário, estabelecendo que esta não configura «alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis», para efeitos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS.
- 164.** O alcance interpretativo daquele acórdão não se esgota, porém, na formulação literal do respetivo dispositivo. A solução uniformizada encontra fundamento na caracterização da posição jurídica do herdeiro antes da partilha como titular de uma participação ideal na universalidade hereditária e não como titular de direitos reais individualizados sobre cada um dos bens que a compõem.
- 165.** Foi justamente sobre as consequências a retirar desta premissa para a alienação de um bem determinado da herança que a jurisprudência posterior veio a dividir-se.
- 166.** Em sentido diverso do adotado na decisão n.º 1274/2024-T, a decisão arbitral proferida no processo n.º 1318/2024-T, de 18.08.2025, já posteriormente ao AUJ n.º 7/2025, considerou que a circunstância de todos os herdeiros alienarem um imóvel determinado não elimina a premissa civilística subjacente à jurisprudência uniformizada.

167. Segundo essa orientação, a forma atribuída ao negócio e a circunstância de o adquirente receber, por efeito dele, o direito de propriedade sobre o imóvel não são suficientes para atribuir a cada um dos herdeiros, na sua esfera jurídica individual, um direito real que não possuía antes da partilha.
168. A decisão n.º 1318/2024-T concluiu, por isso, que a razão de decidir do Acórdão Uniformizador era aplicável à situação aí apreciada, apesar de estar em causa a alienação de um imóvel perfeitamente individualizado integrante de uma herança ainda indivisa.
169. A Autoridade Tributária interpôs recurso para uniformização de jurisprudência daquela decisão, **invocando precisamente a decisão n.º 1274/2024-T como decisão-fundamento**, por considerar que ambas versavam sobre situações de facto substancialmente idênticas e haviam resolvido em sentidos opostos a mesma questão fundamental de direito.
170. A oposição entre as duas orientações foi, pois, colocada diretamente perante o Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.
171. Por Acórdão de 17.12.2025, processo n.º 136/25.5BALSB, o Supremo Tribunal Administrativo não conheceu do mérito do recurso, por considerar não verificado um dos pressupostos legalmente exigidos para o respetivo prosseguimento: que a orientação da decisão arbitral recorrida não estivesse de acordo com a jurisprudência mais recente consolidada daquele Supremo Tribunal.
172. Mais concretamente, o STA afirmou que a orientação acolhida na decisão arbitral n.º 1318/2024-T era «plenamente conforme» com a jurisprudência consolidada constante do Acórdão do Pleno de 29.04.2025 e que, por essa razão, o recurso não deveria prosseguir para conhecimento do mérito.
173. O significado deste Acórdão de 17.12.2025 deve, naturalmente, ser delimitado com rigor.
174. Não se trata de um novo acórdão uniformizador especificamente destinado a decidir, em termos gerais e abstratos, se a alienação conjunta de um bem determinado de uma herança indivisa se encontra ou não abrangida pelo artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS.

175. Nem a decisão de não conhecimento do recurso equivale, formalmente, a um julgamento autónomo de mérito da concreta questão objeto dos presentes autos.
176. **Mas o referido acórdão também não pode ser considerado juridicamente neutro para a controvérsia aqui em apreciação.**
177. Com efeito, o Supremo tinha perante si, como decisão recorrida, a decisão arbitral n.º 1318/2024-T, que fizera projetar a **ratio decidendi** do AUJ sobre a alienação de um imóvel determinado de herança indivisa, e, como decisão-fundamento, precisamente a decisão n.º 1274/2024-T, que, partindo de factualidade substancialmente idêntica, adotara a solução oposta.
178. E, perante esse concreto confronto, o STA considerou que a orientação da decisão n.º 1318/2024-T **se mostrava plenamente conforme com a sua jurisprudência consolidada.**
179. Este desenvolvimento jurisprudencial posterior à decisão n.º 1274/2024-T constitui, por isso, elemento particularmente relevante para **uma nova ponderação da questão.**
180. A evolução jurisprudencial subsequente não foi, todavia, unívoca.
181. O Tribunal Central Administrativo Sul veio a acolher a orientação favorável à tributação, distinguindo a alienação de quinhão hereditário da alienação de bens imóveis determinados integrantes da herança indivisa.
182. Assim, no Acórdão de 26.02.2026, processo n.º 1269/20.0BELRS.CS1, o TCA Sul considerou que a alienação conjunta de bens imóveis concretos integrantes da herança constitui uma situação distinta da transmissão do quinhão hereditário e é suscetível de subsunção à alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRS.
183. Também no Acórdão de 30.04.2026, processo n.º 1451/09.0BEALM, embora numa configuração factual própria, o TCA Sul reafirmou a proposição segundo a qual, ao contrário da alienação do quinhão hereditário, a alienação onerosa de prédio integrante de uma herança constitui alienação onerosa de direito real para efeitos da referida norma de incidência.
184. Trata-se de jurisprudência superior relevante e que não pode ser desconsiderada, demonstrando que a questão continua a suscitar soluções interpretativas divergentes.

- 185.** Pode, assim, identificar-se uma corrente que atribui prevalência ao objeto imediato do negócio e ao direito adquirido pelo terceiro, entendendo que, se todos os herdeiros alienam conjuntamente determinado imóvel e o adquirente recebe o correspondente direito de propriedade, ocorre uma transmissão onerosa de direito real subsumível ao artigo 10.º do CIRS.
- 186.** Em sentido diverso, outra orientação faz assentar a incidência na natureza do direito existente, antes da transmissão, na esfera jurídica individual do sujeito passivo, considerando decisivo que, enquanto a herança permanecer indivisa, nenhum dos herdeiros seja titular de uma quota real sobre cada um dos bens que a integram.
- 187.** A Requerida invoca ainda, em sentido favorável à tributação, a decisão arbitral proferida no processo n.º 1057/2025-T, de 18.06.2026, em cujo sumário se afirma que os ganhos resultantes da alienação de um ou vários bens imóveis integrantes da herança, quando o negócio não configure alienação da totalidade do quinhão hereditário, se encontram sujeitos a tributação nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRS.
- 188.** No mesmo sentido, chama à colação a decisão arbitral proferida no processo n.º 209/2026-T, igualmente de 18.06.2026, que atribuiu particular relevo ao teor da escritura pública e à circunstância de dela resultar que aquilo que foi vendido foi um bem imóvel deliberadamente individualizado, especificado e determinado e não um quinhão hereditário. Estes dois arestos são expressamente invocados pela Requerida na Resposta apresentada nos presentes autos.
- 189.** Estas decisões reforçam, portanto, a existência de uma corrente arbitral que, fazendo prevalecer o objeto imediato do negócio e o efeito real produzido na esfera do adquirente, distingue a cessão do quinhão hereditário da alienação, conjuntamente pelos co-herdeiros, de bens determinados integrantes da herança indivisa.
- 190.** Não eliminam, contudo, a divergência jurisprudencial anteriormente assinalada, nem afastam a necessidade de determinar, perante os concretos termos da norma de incidência, qual o direito que existia na esfera jurídica individual de cada herdeiro antes da transmissão.
- 191.** Pode, assim, identificar-se uma corrente que atribui prevalência ao objeto imediato do negócio e ao direito adquirido pelo terceiro, entendendo que, se todos os

herdeiros alienam conjuntamente determinado imóvel e o adquirente recebe o correspondente direito de propriedade, ocorre uma transmissão onerosa de direito real subsumível ao artigo 10.º do CIRS.

192. Em sentido diverso, outra orientação faz assentar a incidência na natureza do direito existente, antes da transmissão, na esfera jurídica individual do sujeito passivo, considerando decisivo que, enquanto a herança permanecer indivisa, nenhum dos herdeiros seja titular de uma quota real sobre cada um dos bens que a integram.

**A) – DA EVOLUÇÃO DO ENTENDIMENTO ACOLHIDO NA DECISÃO PROFERIDA NO PROCESSO
N.º 1274/2024-T**

193. É neste quadro jurisprudencial que importa explicitar a evolução relativamente ao entendimento anteriormente acolhido na decisão arbitral n.º 1274/2024-T.
194. A solução que se entende dever acolher nos presentes autos representa, efetivamente, uma evolução relativamente àquela decisão, mas não uma alteração arbitrária ou desprovida de justificação objetiva.
195. Desde logo, como anteriormente referido, a decisão n.º 1274/2024-T foi proferida antes do AUJ n.º 7/2025 e não pôde, por isso, ponderar a jurisprudência uniformizada posteriormente fixada pelo Supremo Tribunal Administrativo.
196. Acresce que aquela decisão já assentava numa premissa civilística que permanece integralmente válida e que é igualmente acolhida nos presentes autos: enquanto a herança permanece indivisa, o herdeiro não é titular de uma quota do direito real de propriedade sobre cada bem concreto, mas de uma participação ideal na universalidade hereditária.
197. Existe, nesta medida, uma relevante continuidade conceptual entre o entendimento então perfilhado e aquele que agora se considera adequado.
198. O que se repondera não é a caracterização jurídica da comunhão hereditária, mas as consequências que dessa caracterização devem ser retiradas para efeitos da norma de incidência prevista no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS.

199. Na decisão n.º 1274/2024-T foi atribuído maior relevo ao objeto concreto do negócio e ao respetivo efeito na esfera jurídica do adquirente: estando em causa a venda de um imóvel determinado e recebendo o terceiro o direito de propriedade sobre esse bem, considerou-se existir alienação de direito real imobiliário para efeitos fiscais.
200. A jurisprudência entretanto formada e uma renovada ponderação dos termos da própria norma de incidência conduzem, porém, a conferir maior relevo a uma questão diferente: qual o direito real que existia, antes do negócio, na esfera jurídica individual de cada sujeito passivo e que por este foi alienado?
201. A circunstância de todos os herdeiros disporem conjuntamente de um bem da herança e de, por efeito dessa atuação conjunta, o adquirente passar a ser titular do direito de propriedade explica a validade e o resultado do negócio relativamente à massa hereditária e ao terceiro adquirente. Não demonstra, contudo, só por si, que cada um dos herdeiros fosse, imediatamente antes da alienação, titular individual de uma quota daquele direito real.
202. É precisamente neste ponto que a premissa civilística já acolhida na decisão n.º 1274/2024-T assume, à luz do posterior AUJ e da jurisprudência que lhe sucedeu, um peso interpretativo distinto.
203. A evolução do entendimento anteriormente perfilhado encontra, assim, fundamento em elementos objetivos e juridicamente relevantes: em primeiro lugar, na superveniência do AUJ n.º 7/2025; em segundo lugar, na interpretação posteriormente acolhida na decisão arbitral n.º 1318/2024-T; e, de modo especialmente significativo, no Acórdão do STA de 17.12.2025, que, tendo perante si como decisão-fundamento precisamente a n.º 1274/2024-T, **considerou a orientação contrária da decisão recorrida plenamente conforme com a jurisprudência consolidada do Supremo.**
204. A circunstância de subsistir jurisprudência em sentido diverso, designadamente, no Tribunal Central Administrativo Sul, recomenda prudência na afirmação da solução, mas não elimina o dever deste Tribunal de proceder à sua própria apreciação da questão jurídica submetida a julgamento.
205. A coerência e estabilidade jurisprudenciais não impõem ao julgador a perpetuação de uma interpretação anteriormente adotada perante a superveniência de

jurisprudência relevante ou perante uma ulterior e fundamentada reponderação dos elementos interpretativos da norma.

206. Exigem, isso sim, que a evolução seja assumida de forma transparente e fundamentada em razões jurídicas objetivas e suscetíveis de controlo.

207. É nesses termos que deve ser entendida a evolução relativamente à solução acolhida na decisão arbitral n.º 1274/2024-T, cabendo agora determinar, à luz do enquadramento civilístico anteriormente desenvolvido e da evolução jurisprudencial acabada de expor, qual das orientações deve ser acolhida nos presentes autos.

§ 3.º – DA INTERPRETAÇÃO ACOLHIDA POR ESTE TRIBUNAL ARBITRAL SINGULAR

208. À luz do enquadramento civilístico anteriormente exposto, da evolução jurisprudencial acabada de analisar e das razões que justificam a reponderação do entendimento adotado na decisão arbitral n.º 1274/2024-T, entende este Tribunal que deve prevalecer a interpretação segundo a qual a componente do ganho imputável à participação hereditária do Requerente, enquanto a herança permanecia indivisa, não integra a previsão da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRS.

209. Esta conclusão assenta, fundamentalmente, em cinco ordens de razões: *i)* na natureza jurídica da comunhão hereditária; *ii)* na delimitação literal da norma de incidência; *iii)* na distinção entre o poder de disposição sobre os bens da herança e a titularidade individual dos direitos reais que sobre eles incidem; *iv)* na **ratio decidendi** do AUJ n.º 7/2025; e *v)* nos princípios da legalidade, da tipicidade e da segurança jurídica em matéria tributária.

A) DA NATUREZA DO DIREITO PERTENCENTE AO HERDEIRO ANTES DA PARTILHA

210. Em primeiro lugar, importa partir da natureza do direito que efetivamente integra a esfera jurídica do herdeiro antes da partilha.

211. Como anteriormente se demonstrou, a herança indivisa constitui uma universalidade jurídica relativamente à qual cada co-herdeiro é titular de uma

participação ideal, não sendo cada um deles comproprietário, na proporção do respetivo quinhão, de cada um dos bens concretos que integram o acervo hereditário.

- 212.** Enquanto não ocorrer a partilha, o direito do herdeiro incide, pois, sobre a universalidade hereditária e não, individualmente, sobre cada imóvel que dela faça parte.
- 213.** Daqui resulta uma consequência que este Tribunal considera determinante para a aplicação do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS: antes da alienação dos imóveis em causa nos autos, o Requerente não era individualmente titular de uma quota do direito real de propriedade sobre esses imóveis.
- 214.** Era titular de uma participação ideal na herança indivisa.
- 215.** Não se trata de uma distinção meramente terminológica ou conceptual.
- 216.** É precisamente ela que determina qual o direito existente na esfera jurídica do sujeito passivo no momento imediatamente anterior ao negócio cuja tributação se discute.

B) DA DELIMITAÇÃO DA NORMA DE INCIDÊNCIA CONSTANTE DO ART.º 10.º, N.º 1, ALÍNEA A), DO CIRS

- 217.** Em segundo lugar, importa atender aos próprios termos da norma de incidência.
- 218.** A alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRS considera mais-valias os ganhos resultantes da *«alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis»*.
- 219.** A norma não se refere genericamente à obtenção de uma vantagem económica relacionada com bens imóveis, nem à alienação onerosa de quaisquer posições jurídicas economicamente connexionadas com imóveis.
- 220.** O legislador escolheu uma categoria jurídica determinada: direitos reais sobre bens imóveis.
- 221.** Estando em causa uma norma de incidência tributária, a respetiva aplicação exige que o direito oneroso e individualmente alienado pelo sujeito passivo possa ser reconduzido à categoria expressamente escolhida pelo legislador.

- 222.** Ora, se o Requerente, enquanto co-herdeiro, não era titular, antes da partilha, de um direito real individualizado sobre os imóveis alienados, não pode afirmar-se, sem ultrapassar os limites semânticos da norma, que alienou, na proporção da respetiva participação hereditária, um direito real imobiliário que integrava a sua esfera jurídica individual.
- 223.** O facto de os bens integrantes da universalidade hereditária serem imóveis não converte o direito do herdeiro sobre a herança numa pluralidade de direitos reais imobiliários correspondentes a uma fração ideal de cada um desses bens.
- 224.** Foi justamente esta ideia que o AUJ n.º 7/2025 tornou decisiva relativamente à alienação do quinhão hereditário: a circunstância de a herança ser composta por imóveis não transforma a quota ideal na universalidade num direito real sobre esses imóveis.
- 225.** A questão colocada nos presentes autos consiste em saber se essa conclusão deve deixar de valer pelo simples facto de todos os herdeiros terem intervindo conjuntamente na alienação de determinados bens integrantes da herança.
- 226.** Pelas razões que se seguem, entende o Tribunal que não.

**C) DA DISTINÇÃO ENTRE O PODER CONJUNTO DE DISPOSIÇÃO E A TITULARIDADE
INDIVIDUAL DO DIREITO ALIENADO**

- 227.** O argumento mais relevante em favor da tributação reside, precisamente, na circunstância de todos os herdeiros terem intervindo no negócio e de, mediante essa atuação conjunta, terem sido transmitidos ao adquirente os direitos de propriedade sobre bens imóveis concretamente determinados.
- 228.** Este argumento é juridicamente ponderoso, mas não se afigura decisivo para efeitos da concreta norma de incidência em análise.
- 229.** Com efeito, importa distinguir duas questões que, embora relacionadas, não são coincidentes: quem pode validamente dispor de determinado bem integrante da herança e qual o direito que individualmente pertence a cada um dos herdeiros antes dessa disposição.

- 230.** O artigo 2091.º do Código Civil exige, ressalvadas as exceções legais, a atuação conjunta de todos os herdeiros para o exercício dos direitos relativos à herança.
- 231.** Daí resulta que todos os herdeiros, atuando conjuntamente, podem validamente alienar um bem determinado do património hereditário e transmitir ao adquirente o correspondente direito de propriedade.
- 232.** Mas dessa legitimidade conjunta de disposição não decorre necessariamente que cada um deles fosse, antes do negócio, titular individual de uma quota do direito real de propriedade sobre o bem alienado.
- 233.** O poder de disposição pertence aos herdeiros enquanto titulares, em comunhão, da universalidade hereditária; não pressupõe a decomposição dessa universalidade numa pluralidade de direitos reais individuais sobre cada um dos seus elementos.
- 234.** É precisamente por isso que a atuação conjunta de todos os herdeiros permite produzir um efeito que nenhum deles poderia produzir isoladamente relativamente ao bem concreto.
- 235.** A posição jurídica do adquirente após o negócio e a posição jurídica individual dos alienantes antes dele não têm, portanto, de ser simétricas.
- 236.** O adquirente recebe um direito real de propriedade pleno sobre o imóvel porque todos os titulares da universalidade hereditária atuaram conjuntamente no exercício do poder de disposição sobre um bem pertencente à herança.
- 237.** Mas daí não se segue que cada herdeiro tenha transmitido uma quota real sobre o imóvel de que fosse anteriormente titular.
- 238.** Esta distinção permite, aliás, explicar sem contradição que o negócio seja civilisticamente uma verdadeira compra e venda de imóvel e produza a transmissão do direito de propriedade para o adquirente, sem que daí resulte necessariamente que, para efeitos da norma de incidência subjetivamente aplicada a cada herdeiro, este tenha alienado um direito real imobiliário que anteriormente integrasse a sua esfera jurídica individual.
- 239.** É neste ponto que este Tribunal se afasta da consequência que havia sido extraída na decisão arbitral n.º 1274/2024-T: o efeito real produzido pelo negócio na esfera do

adquirente não é, por si só, suficiente para determinar a natureza do direito individualmente alienado por cada co-herdeiro para efeitos do artigo 10.º do CIRS.

D) DA PROJEÇÃO DA *RATIO DECIDENDI* AO AUJ N.º 7/2025

- 240.** Esta interpretação é aquela que, no entendimento do Tribunal, melhor preserva a coerência com a razão de decidir do AUJ n.º 7/2025.
- 241.** Como anteriormente referido, o dispositivo daquele acórdão uniformizador respeita especificamente à alienação do quinhão hereditário.
- 242.** Não seria, por isso, rigoroso afirmar que o AUJ decidiu diretamente a questão distinta da alienação conjunta, por todos os herdeiros, de um bem determinado da herança.
- 243.** Mas a fundamentação determinante da solução uniformizada não assenta na forma do negócio através do qual o direito do herdeiro é transmitido.
- 244.** Assenta na natureza jurídica do direito de que o herdeiro é titular antes da partilha.
- 245.** É essa premissa que apresenta vocação para se projetar sobre a situação agora apreciada.
- 246.** Se antes da partilha o herdeiro não é titular de qualquer direito real individual sobre os imóveis que integram a herança, essa natureza jurídica não se altera em função de o negócio celebrado ter por objeto o quinhão hereditário ou de todos os herdeiros decidirem conjuntamente retirar da universalidade um determinado imóvel e transmiti-lo a terceiro.
- 247.** O segundo negócio é indiscutivelmente diferente do primeiro quanto ao seu objeto imediato e aos seus efeitos.
- 248.** Mas essa diferença não transforma retroativamente a posição jurídica individual de cada herdeiro antes da transmissão.

- 249.** A questão decisiva para efeitos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS não é apenas saber o que adquiriu o terceiro, mas também, e fundamentalmente, saber que direito pertencente ao sujeito passivo foi por este alienado.
- 250.** E, relativamente à componente hereditária, esse direito não era, antes da alienação, uma quota individual do direito real de propriedade sobre o imóvel.
- 251.** Esta leitura é ainda reforçada pelo Acórdão do STA de 17.12.2025, anteriormente analisado, no qual, perante o recurso interposto da decisão arbitral n.º 1318/2024-T e tendo como decisão-fundamento precisamente a n.º 1274/2024-T, o Supremo considerou a orientação da decisão recorrida plenamente conforme com a jurisprudência consolidada decorrente do AUJ.
- 252.** Como já se salientou, não se atribui a esse acórdão um alcance uniformizador que formalmente não possui.
- 253.** Mas a apreciação nele efetuada constitui um elemento jurisprudencial especialmente qualificado quanto ao alcance da jurisprudência consolidada do próprio Supremo.

E) DOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E DA TIPICIDADE TRIBUTÁRIAS

- 254.** Acresce que, nos termos do artigo 11.º, n.º 2, da LGT, sempre que as normas fiscais empreguem termos próprios de outros ramos do Direito, devem os mesmos ser interpretados no sentido que aí possuem, salvo se outro decorrer diretamente da lei.
- 255.** A expressão «direitos reais sobre bens imóveis», utilizada pela alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRS, remete para uma categoria jurídico-civil, não resultando daquele preceito fiscal qualquer autonomização do respetivo conceito.
- 256.** Ora, como anteriormente demonstrado, o regime civilístico da comunhão hereditária não reconhece ao co-herdeiro, antes da partilha, uma quota do direito real de propriedade sobre cada imóvel integrante da herança.
- 257.** A solução adotada encontra ainda fundamento nos princípios da legalidade e da tipicidade tributárias.

- 258.** A incidência do imposto tem necessariamente de resultar da lei, não podendo ser alargada, através de uma interpretação incompatível com os limites semânticos da norma, a situações que o legislador não compreendeu no tipo tributário.
- 259.** O artigo 103.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa estabelece que os impostos são criados por lei, que determina, designadamente, a incidência e o artigo 8.º da LGT submete igualmente ao princípio da legalidade tributária a incidência dos impostos.
- 260.** Isto não significa, naturalmente, que as normas de incidência estejam subtraídas às regras gerais de interpretação jurídica ou que devam ser objeto de uma interpretação necessariamente restritiva.
- 261.** É certo, por outro lado, que o n.º 3 do mesmo artigo 11.º determina que, persistindo dúvida sobre o sentido das normas de incidência, se deverá atender à substância económica dos factos tributários.
- 262.** Esta regra não conduz, porém, a solução diversa.
- 263.** A consideração da substância económica intervém como critério interpretativo da norma de incidência; não constitui uma fonte autónoma de incidência nem permite suprir a falta de um dos elementos que integram o tipo tributário legalmente definido.
- 264.** No caso, a realidade económica é inequívoca: houve alienação de bens imóveis, recebimento de um preço e obtenção de uma vantagem patrimonial pelos herdeiros.
- 265.** Mas a alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRS não tributa toda e qualquer vantagem patrimonial economicamente associada à alienação de imóveis.
- 266.** Exige que o ganho resulte da «alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis».
- 267.** A consideração da substância económica da operação não permite, assim, dispensar a verificação desse elemento jurídico do tipo, nem transformar a participação ideal do herdeiro na universalidade hereditária num direito real individual sobre cada um dos bens que a compõem.
- 268.** Entendimento diverso significaria utilizar o artigo 11.º, n.º 3, da LGT não para interpretar uma norma de incidência, mas para ampliar o respetivo âmbito para além da

- categoria jurídica que o legislador expressamente escolheu, resultado incompatível com o princípio da legalidade tributária.
269. Significa, portanto, que o intérprete não pode substituir por uma categoria económica mais ampla a categoria jurídica que o legislador expressamente escolheu para delimitar a incidência.
270. No caso, o legislador não tributou genericamente os ganhos decorrentes da alienação de bens ou valores integrantes de patrimónios hereditários; tributou, no que aqui interessa, os ganhos resultantes da «alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis».
271. Fazer incidir esta norma sobre a componente hereditária da operação exigiria considerar que cada herdeiro alienou um direito real sobre os imóveis correspondente à respetiva participação ideal na herança.
272. Mas é precisamente essa titularidade individual que o regime civilístico da comunhão hereditária não reconhece antes da partilha.
273. Não se afigura, por isso, admissível construir, exclusivamente para efeitos tributários, uma quota real individual sobre cada imóvel que o Direito Civil não reconhece na esfera jurídica do herdeiro.
274. Nem se encontra no CIRS norma que, para efeitos da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, ficcione ou equipare a participação do herdeiro na universalidade hereditária a uma quota ideal do direito real incidente sobre cada um dos imóveis que dela fazem parte.
275. Na ausência de tal previsão, a extensão da incidência à componente hereditária da alienação ultrapassaria, no entendimento deste Tribunal, os limites permitidos pelo princípio da legalidade tributária.
276. Tal conclusão não é alterada pelas orientações administrativas adotadas pela Requerida. O Ofício-Circulado n.º 20281/2025 traduz a interpretação administrativa posteriormente adotada quanto ao alcance do AUJ n.º 7/2025, mas não constitui fonte de incidência tributária nem vincula este Tribunal na interpretação do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS.
277. Em particular, a exigência de que **a transmissão respeite ao quinhão hereditário «como um todo»** não resulta da letra daquela norma de incidência, devendo

a qualificação fiscal ser efetuada à luz da lei e da natureza jurídica do direito efetivamente pertencente ao sujeito passivo.

F) DA ALEGADA INCOERÊNCIA DECORRENTE DO DIFERENTE TRATAMENTO DA VENDA DO QUINHÃO E DA VENDA DO BEM CONCRETO

- 278.** Poderá objetar-se que esta interpretação conduz a um resultado aparentemente difícil de justificar: tanto a alienação do quinhão hereditário como a alienação conjunta, por todos os herdeiros, de um ou vários imóveis concretos podem ficar fora do âmbito da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRS, apesar de, nesta segunda situação, ocorrer uma efetiva transmissão do direito de propriedade sobre imóveis.
- 279.** A objeção não é despicienda, mas não altera a conclusão.
- 280.** Desde logo, a inexistência de tributação ao abrigo de determinada norma de incidência não pode ser suprida pelo intérprete com fundamento na circunstância de o resultado económico se revelar próximo de outra situação tributada.
- 281.** Depois, a diferença entre as situações continua a existir: na cessão do quinhão é transmitida a posição do herdeiro na universalidade; na alienação conjunta de um bem concreto, todos os herdeiros exercem conjuntamente o poder de disposição sobre determinado elemento da massa hereditária e o adquirente recebe o direito real sobre esse bem.
- 282.** O que ambas as situações têm em comum (e é isso que releva para a questão específica da incidência sobre cada herdeiro) é a inexistência, antes da partilha, de um direito real individual deste sobre o concreto imóvel.
- 283.** Se desta configuração jurídica resultar uma área de não incidência que o legislador considere inadequada à realidade económica que pretende tributar, caber-lhe-á densificar ou alterar a norma de incidência.
- 284.** Não cabe ao intérprete fazê-lo através da equiparação do direito à herança a direitos reais individualizados sobre os bens que a compõem.

G) CONCLUSÃO

- 285.** Em face do exposto, conclui este Tribunal que a alienação conjunta, por todos os herdeiros e antes da partilha, de um ou vários bens concretos integrantes da herança não permite, só por si, considerar que cada herdeiro procedeu à «alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis», para efeitos da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRS.
- 286.** O facto de o adquirente receber o direito de propriedade sobre os imóveis não altera a natureza da posição jurídica que cada herdeiro detinha imediatamente antes da transmissão.
- 287.** Enquanto a herança permanecer indivisa, o herdeiro é titular de uma participação ideal na universalidade hereditária e não de uma quota individual do direito real incidente sobre cada um dos bens que a compõem.
- 288.** A incidência prevista no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS pressupõe, porém, a alienação onerosa de um direito real sobre bem imóvel pertencente ao sujeito passivo.
- 289.** Não estando preenchido esse pressuposto relativamente à componente hereditária da alienação, o correspondente ganho não pode ser tributado ao abrigo daquela disposição.

§ 4.º – APLICAÇÃO AO CASO CONCRETO

- 290.** No caso dos autos, a escritura pública celebrada em 5 de abril de 2024 teve por objeto a alienação de cinco bens imóveis situados no ..., freguesia de ..., concelho de Chaves, concretamente o prédio urbano inscrito sob o artigo matricial ... e os prédios rústicos inscritos sob os artigos matriciais ..., ..., ... e
- 291.** Não está, portanto, formalmente em causa uma escritura de alienação do quinhão hereditário do Requerente.
- 292.** A operação foi titulada como compra e venda de imóveis concretamente identificados.
- 293.** Também a declaração Modelo 11 apresentada pelo notário e as declarações de IMT relativas à operação a qualificaram como compra e venda dos referidos artigos, não fazendo referência a uma alienação de quinhão hereditário.

294. Foi precisamente nesta circunstância que a Administração Tributária fez assentar parte essencial da fundamentação do indeferimento da reclamação graciosa.
295. A Requerida invoca ainda, na sua Resposta, o disposto no artigo 238.º, n.º 1, do Código Civil e a força probatória da escritura pública enquanto documento autêntico, sustentando que, tratando-se de negócio formal, a declaração negocial não pode valer com um sentido que não tenha um mínimo de correspondência no texto do respetivo documento.
296. Não existe divergência relativamente a esta premissa.
297. Com efeito, não se pretende interpretar a escritura como se esta titulasse uma cessão de quinhão hereditário, nem atribuir às declarações negociais dos outorgantes um sentido diferente daquele que objetivamente resulta do documento: o negócio celebrado foi uma compra e venda de cinco bens imóveis concretos e individualizados.
298. A questão submetida a julgamento é outra: consiste em determinar se, apesar de esse ser o objeto do negócio celebrado pela totalidade dos co-herdeiros, cada um deles era, antes dessa alienação, individualmente titular de uma quota do direito real de propriedade sobre cada imóvel e se, consequentemente, o ganho que lhe é imputado resulta, na sua esfera jurídica, da *«alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis»* prevista no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS.
299. O conteúdo e a força probatória da escritura permitem, portanto, estabelecer qual foi o negócio celebrado e qual o direito adquirido pelo comprador, mas não resolvem, por si sós, a questão distinta da natureza do direito que, imediatamente antes da alienação, integrava a esfera jurídica individual de cada co-herdeiro.
300. Este elemento não é, assim, suficiente para resolver a questão de incidência.
301. Resulta igualmente dos elementos considerados pela própria Administração que os artigos alienados integravam a herança indivisa identificada nos autos e que o Requerente era um dos respetivos herdeiros.
302. A AT reconheceu estes elementos, divergindo quanto às consequências jurídicas a retirar da circunstância de terem sido alienados bens específicos e determinados e não o direito de um ou vários herdeiros à herança ou ao quinhão hereditário como um todo.

303. À data da alienação, os cinco imóveis encontravam-se, portanto, integrados na universalidade hereditária ainda indivisa.
304. O Requerente não era, nessa data, titular individual de uma quota do direito real de propriedade incidente sobre cada um dos artigos matriciais ..., ..., ..., ... e
305. Era titular de uma participação ideal na universalidade constituída pela herança.
306. A circunstância de todos os co-herdeiros terem intervindo na escritura permitiu-lhes dispor validamente daqueles bens e transmitir ao adquirente os correspondentes direitos de propriedade.
307. Não permite, porém, considerar que cada um deles era, anteriormente à transmissão, titular individual de uma fração do direito real de propriedade sobre cada imóvel.
308. Os valores que, para efeitos declarativos, foram imputados ao Requerente em função da sua participação hereditária não correspondem, nessa medida, ao produto da alienação de direitos reais individualizados sobre os imóveis que integrassem previamente a sua esfera jurídica.
309. A situação não se altera pelo facto de o Requerente ter inscrito as operações no quadro 4 do Anexo G da declaração Modelo 3 de IRS relativa ao ano de 2024.
310. Essa declaração constitui um elemento relevante para o apuramento dos factos e dos valores da operação, mas não determina, por si própria, a respetiva qualificação jurídica.
311. A subsunção dos factos à norma de incidência é questão de Direito.
312. Consequentemente, os ganhos imputados ao Requerente em consequência da alienação dos cinco imóveis pertencentes à herança indivisa não integram a previsão do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS, enfermando a liquidação impugnada, nessa medida, de erro sobre os pressupostos de direito.

§ 5.º – DA EXTENSÃO DA ANULAÇÃO DA LIQUIDAÇÃO DE IRS DE 2024

- 313.** A ilegalidade identificada afeta a matéria tributável considerada na liquidação de IRS de 2024, na parte correspondente aos ganhos imputados ao Requerente em consequência da alienação dos cinco imóveis integrantes da herança indivisa.
- 314.** Em abstrato, os atos tributários admitem anulação parcial quando a componente ilegal é material e quantitativamente autonomizável.
- 315.** Sucede, porém, que o IRS é um imposto de natureza progressiva.
- 316.** A exclusão dos rendimentos respeitantes à alienação dos artigos matriciais ..., ..., ..., ... e ... altera o rendimento tributável e pode repercutir-se no rendimento coletável, na taxa aplicável e nas restantes operações de cálculo do imposto.
- 317.** Nestas circunstâncias, a correção da ilegalidade não corresponde a uma simples operação aritmética de subtração de uma parcela da coleta já calculada.
- 318.** Exige a prática de uma nova operação de liquidação.
- 319.** Não compete ao Tribunal substituir-se à Administração Tributária nessa tarefa.
- 320.** Consequentemente, deve ser anulada a liquidação de IRS n.º 2025..., relativa ao ano de 2024, incumbindo à AT, em execução da presente decisão, emitir nova liquidação que exclua os ganhos imputados ao Requerente em consequência da sua participação hereditária na alienação dos referidos imóveis.
- 321.** A anulação formal da liquidação não significa, por isso, reconhecimento de que todos os demais rendimentos nela considerados se encontrem fora da incidência, mas apenas que o ato deverá ser feito sem a componente cuja tributação é aqui julgada ilegal.

§ 6.º – DA QUESTÃO DE CONSTITUCIONALIDADE SUSCITADA PELA REQUERIDA

- 322.** A Requerida sustenta que a interpretação acolhida determina uma diferenciação constitucionalmente inadmissível entre a alienação de um imóvel depois da partilha e a alienação do mesmo imóvel pelos herdeiros antes da partilha.
- 323.** Invoca, para o efeito, os princípios da igualdade tributária e da capacidade contributiva, consagrados nos artigos 13.º, 103.º e 104.º da Constituição da República Portuguesa.

- 324.** Salienta que, do ponto de vista económico, a alienação de um imóvel concreto integrante de herança indivisa traduz a realização de um acréscimo patrimonial efetivo e individualizável, considerando materialmente equivalente a situação do herdeiro que aliena o imóvel depois da partilha e a daqueles que procedem à sua alienação enquanto a herança permanece indivisa.
- 325.** Segundo a Requerida, entendimento diverso introduziria ainda um incentivo à manutenção das heranças indivisas e permitiria que os herdeiros alienassem sucessivamente os respetivos imóveis sem sujeição a tributação das correspondentes mais-valias, resultado que considera contrário à igualdade, à capacidade contributiva e à própria organização jurídico-patrimonial da propriedade.
- 326.** Não obstante, entende o tribunal que não procede a objeção.
- 327.** Os princípios da igualdade e da capacidade contributiva constituem parâmetros materiais essenciais do sistema tributário.
- 328.** Todavia, não constituem, isoladamente, normas de incidência.
- 329.** A capacidade económica manifestada pelo contribuinte não basta para legitimar a tributação se o facto ocorrido não se subsumir numa previsão legal de incidência.
- 330.** O princípio da legalidade tributária exige precisamente que os pressupostos essenciais dos impostos sejam definidos por lei.
- 331.** Por outro lado, as duas situações colocadas em comparação pela Requerida não são juridicamente idênticas.
- 332.** Depois da partilha, o herdeiro a quem determinado imóvel seja adjudicado é titular de um concreto direito real sobre esse bem.
- 333.** Antes da partilha, não o é.
- 334.** Existe, portanto, uma diferença objetiva na estrutura das posições jurídico-patrimoniais.
- 335.** A circunstância de os resultados económicos poderem aproximar-se não autoriza o intérprete a eliminar essa diferença e a ampliar a incidência fiscal para abranger uma situação que não caiba na previsão legal.

- 336.** A consideração da substância económica, nos termos do artigo 11.º, n.º 3, da LGT, não permite ultrapassar esta delimitação legal da incidência pelas razões anteriormente expostas.
- 337.** Também o objetivo, em si mesmo legítimo, de evitar que a interpretação da lei fiscal possa incentivar a manutenção das heranças indivisas, o denominado «esvaziamento seletivo» do património hereditário ou quaisquer outros comportamentos potencialmente elisivos não permite criar, por via interpretativa ou judicial, uma norma de incidência inexistente.
- 338.** O mesmo se diga das considerações invocadas pela Requerida relativas à identificação da propriedade imobiliária, ao cadastro predial ou às demais consequências de interesse público que possam resultar da manutenção prolongada das heranças indivisas.
- 339.** Tais objetivos podem justificar opções legislativas no sentido de submeter expressamente a tributação os ganhos resultantes da alienação de bens concretos de heranças indivisas, mas não permitem ao intérprete considerar preenchido um pressuposto legal de incidência que não se verifica.
- 340.** Se o legislador entender que os ganhos resultantes da alienação, antes da partilha, de bens determinados integrantes da herança devem ficar sujeitos a tributação independentemente da natureza do direito individual do herdeiro, compete-lhe estabelecer expressamente essa solução.
- 341.** Não se verifica, assim, a inconstitucionalidade suscitada pela Requerida.

IV.E) DA RESTITUIÇÃO DAS QUANTIAS INDEVIDAMENTE PAGAS E DA LIQUIDAÇÃO DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS A FAVOR DO REQUERENTE:

- 342.** O Requerente peticiona, em consequência da anulação da liquidação impugnada, a reconstituição da situação tributária que existiria caso não tivesse sido efetuada a tributação controvertida, a restituição das quantias indevidamente pagas ou não reembolsadas e o pagamento de juros indemnizatórios.

343. Cumpre, por isso, determinar, por um lado, o alcance da obrigação de restituição decorrente da presente decisão e, por outro, se estão reunidos os pressupostos do direito a juros indemnizatórios e qual o respetivo termo inicial.

§ 1.º – DA RESTITUIÇÃO DAS QUANTIAS INDEVIDAMENTE PAGAS

344. Nos termos do artigo 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT, a decisão arbitral favorável ao sujeito passivo vincula a Administração Tributária a restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para esse efeito.

345. Esta solução encontra correspondência no artigo 100.º da LGT, nos termos do qual a Administração está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de processo judicial a favor do sujeito passivo, à plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo essa reconstituição, nos termos legais, o pagamento de juros indemnizatórios.

346. O dever de reconstituição da legalidade compreende, naturalmente, a restituição das quantias que tenham sido efetivamente pagas em execução do ato tributário anulado e que, em consequência da decisão, se revelem superiores às legalmente devidas.

347. No caso dos autos, concluiu-se que os ganhos imputados ao Requerente em consequência da alienação dos cinco imóveis integrantes da herança indivisa não se encontram abrangidos pelo artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS.

348. A liquidação de IRS de 2024 é, por isso, anulada para que a AT proceda, em execução da presente decisão, à emissão de nova liquidação que reflita a exclusão daqueles rendimentos.

349. Consequentemente, o montante a restituir corresponderá à diferença entre a quantia efetivamente paga ao abrigo da liquidação anulada e aquela que venha a revelar-se legalmente devida depois da emissão da nova liquidação, ou, sendo caso disso, ao montante do reembolso que tenha deixado de ser processado em consequência da tributação ora julgada ilegal.

- 350.** A determinação dessa diferença é uma operação de execução da presente decisão e não exige que o Tribunal substitua a Administração na prática do novo ato de liquidação.
- 351.** Procede, por conseguinte, o pedido de restituição das quantias indevidamente pagas ou não reembolsadas, nos termos e na extensão acabados de definir.

§ 2.º – DOS JUROS INDEMNIZATÓRIOS

- 352.** O artigo 43.º, n.º 1, da LGT estabelece que são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços do qual resultou pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.
- 353.** Constituem, assim, pressupostos do direito previsto naquele preceito: i) a existência de um erro no ato de liquidação; ii) a imputabilidade desse erro aos serviços; iii) a determinação do erro em reclamação graciosa ou impugnação judicial; e iv) a existência de pagamento de imposto em montante superior ao legalmente devido.
- 354.** Como se deixou anteriormente demonstrado, a ilegalidade que afeta a liquidação em causa decorre de erro sobre os respetivos pressupostos de direito.
- 355.** O Requerente apresentou declaração Modelo 3 de IRS e inscreveu as operações no Anexo G, mas foi a Administração Tributária que praticou o ato de liquidação de IRS objeto dos autos.
- 356.** Esta circunstância não significa, naturalmente, que todo e qualquer erro que afete uma liquidação processada a partir de uma declaração seja automaticamente imputável à Administração.
- 357.** Se o sujeito passivo tiver fornecido elementos factualmente inexatos, omitido factos relevantes ou, por qualquer outra forma, induzido os serviços numa errada representação da realidade tributária, o erro resultante pode não ser imputável aos serviços.
- 358.** Não é, contudo, essa a situação que resulta dos autos.

- 359.** Não ficou demonstrado que o Requerente tenha fornecido à Administração qualquer elemento factualmente falso, inexato ou incompleto que tenha determinado a liquidação impugnada.
- 360.** A controvérsia respeita essencialmente à qualificação jurídica de factos conhecidos: saber se os ganhos imputados ao Requerente em consequência das alienações realizadas quando a herança permanecia indivisa se encontram abrangidos pela norma de incidência constante do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS.
- 361.** Ou seja, não se discute a realização da venda, a identificação dos bens, a origem sucessória dos mesmos ou a circunstância de a herança permanecer indivisa. Discute-se a subsunção jurídica dessa factualidade à norma de incidência.
- 362.** Este entendimento encontra apoio em jurisprudência reiterada do Supremo Tribunal Administrativo. Com efeito, no Acórdão de 19.11.2014, processo n.º 0886/14, foi afirmado que, existindo erro de direito numa liquidação efetuada pelos serviços da Administração Tributária e não resultando a errada aplicação da lei de informação ou declaração inexata do contribuinte, o erro é imputável aos serviços, em consequência do dever de atuação em conformidade com a lei, sendo essa imputabilidade independente da demonstração da culpa dos funcionários que intervieram na emissão do ato. Esta conceção foi recentemente reafirmada pelo Pleno da Secção de Contencioso Tributário no Acórdão Uniformizador de Jurisprudência n.º 17/2026, de 24.06.2026, processo n.º 13/26.2BALSB, que reconduziu expressamente o conceito previsto no artigo 43.º, n.º 1, da LGT ao erro sobre os pressupostos de facto ou de direito imputável à Administração Fiscal.
- 363.** Por outro lado, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 07.04.2022, processo n.º 02931/16BEBRG, salientou que a mera circunstância de o sujeito passivo ter apresentado uma declaração ou prestado determinada informação aos serviços não é, só por si, suficiente para lhe imputar o erro, sendo necessário aferir a relevância e essencialidade causal desses elementos para a posição errónea posteriormente assumida pela Administração. Esta orientação assume particular pertinência nos presentes autos, pois a inscrição das operações no Anexo G não implicava que o Requerente tivesse

- fornecido qualquer elemento factual inexato, permanecendo na esfera da Administração a correta qualificação jurídica dos factos declarados.
- 364.** Tendo-se concluído que as operações não integram aquela previsão legal, a ilegalidade da liquidação decorre de erro sobre os pressupostos de direito.
- 365.** Ora, estando perante liquidação praticada pelos próprios serviços e não resultando a errada aplicação da lei de elementos factualmente inexatos fornecidos pelo contribuinte, é aplicável a orientação segundo a qual o erro de direito é imputável à Administração, por força do dever que sobre esta impende de proceder à liquidação em conformidade com a lei.
- 366.** A mera circunstância de o Requerente ter inscrito as operações no Anexo G não transfere para este a responsabilidade pela correta interpretação e aplicação da norma legal de incidência, nem dispensa a Administração do dever de proceder à correta qualificação jurídica dos factos declarados.
- 367.** Nessa medida, não estando demonstrada qualquer inexatidão factual causalmente determinante da liquidação, entende o Tribunal que a incorreta aplicação da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRS constitui, desde logo, erro de direito imputável aos serviços.
- 368.** Ainda que se entendesse diversamente quanto à imputabilidade originária do erro, sempre se alcançaria, no caso concreto, a mesma conclusão por uma segunda via.
- 369.** A jurisprudência admite situações em que um erro que não fosse inicialmente imputável à Administração passa a sê-lo quando o contribuinte provoca a reapreciação administrativa do ato, coloca à disposição dos serviços os elementos necessários para a sua correção e a Administração, conhecendo da questão, decide manter uma definição ilegal da relação tributária.
- 370.** No caso dos autos, o Requerente apresentou reclamação graciosa e colocou expressamente perante a Administração a questão concreta da legalidade da liquidação, invocando, designadamente, a jurisprudência uniformizada entretanto proferida.
- 371.** A partir desse momento, a AT passou a dispor dos elementos factuais e jurídicos necessários à reapreciação do ato.
- 372.** A Administração não se limitou a apreciar questões formais ou procedimentais.

373. Pronunciou-se expressamente sobre o mérito e concluiu que a tributação era juridicamente correta, por considerar que haviam sido alienados bens imóveis concretos e determinados da herança e não o direito à herança ou ao quinhão hereditário como um todo.
374. A Administração fez, portanto, sua, de forma expressa, a interpretação jurídica que sustenta a liquidação: a de que a alienação conjunta de bens concretos de uma herança indivisa se encontra abrangida pelo artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS.
375. Pelo menos a partir desta tomada de posição, a subsistência do ato deixou de poder ser reconduzida exclusivamente ao modo como o contribuinte preencheria a sua declaração, passando a decorrer de uma opção interpretativa própria, consciente e expressamente assumida pelos serviços.
376. Assim, mesmo que se recusasse a imputabilidade originária do erro, sempre seria aplicável, **mutatis mutandis**, a orientação segundo a qual o erro passa a ser imputável à Administração quando esta, chamada a reapreciar o ato e dispondo dos elementos necessários para restabelecer a legalidade, toma posição desfavorável ao contribuinte e mantém a situação ilegal.
377. Não existe, no presente caso, fundamento para aplicar o regime especial do artigo 43.º, n.º 3, alínea c), da LGT, cuja previsão respeita à revisão do ato tributário por iniciativa do contribuinte.
378. O Requerente reagiu contra a liquidação através de reclamação graciosa tempestiva, tendo a própria Administração reconhecido a tempestividade daquele meio procedimental e apreciado o mérito da liquidação.
379. É aplicável, por conseguinte, a regra geral constante do artigo 43.º, n.º 1, da LGT.
380. Diferentemente das situações de retenção na fonte ou de verdadeira autoliquidação, em que pode suceder que o erro apenas passe a ser imputável à Administração quando esta indefere a pretensão administrativa do contribuinte, estamos aqui perante uma liquidação de IRS praticada pelos próprios serviços e cuja ilegalidade, segundo a fundamentação anteriormente desenvolvida, lhes é originariamente imputável.

- 381.** Consequentemente, sobre a quantia que se apure ter sido indevidamente paga são devidos juros indemnizatórios, nos termos dos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º, n.º 5, do CPPT, desde a data do respetivo pagamento até à data do processamento da correspondente nota de crédito.
- 382.** Não resultando dos autos, com a necessária segurança, a exata data e correspondência documental do pagamento da concreta quantia a restituir, essa data deverá ser determinada em execução da presente decisão, com base nos registos de cobrança da Administração.
- 383.** Os juros incidirão apenas sobre a diferença entre o montante efetivamente pago ao abrigo da liquidação anulada e aquele que resulte da nova liquidação a emitir em conformidade com o presente julgado.
- 384.** Os juros serão calculados até à emissão da respetiva nota de crédito, à taxa legal aplicável aos juros indemnizatórios.

§ 3.º – CONCLUSÃO

- 385.** Em face do exposto, procede o pedido de restituição das quantias indevidamente pagas ou não reembolsadas, devendo a Administração Tributária reconstituir a situação que existiria se a ilegalidade declarada não tivesse sido cometida.
- 386.** Deverá a AT emitir nova liquidação de IRS relativa ao ano de 2024 que exclua os ganhos imputados ao Requerente em consequência da sua participação hereditária na alienação dos artigos matriciais ..., ..., ..., ... e
- 387.** Deverá ser restituída ao Requerente a diferença entre a quantia que tenha sido efetivamente suportada em execução da liquidação anulada e aquela que resulte legalmente devida da nova liquidação ou processado o reembolso que se apure ter sido indevidamente reduzido em consequência da tributação julgada ilegal.
- 388.** Sobre a quantia que se apure ter sido indevidamente paga são devidos juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, desde a data do respetivo pagamento, a determinar, se necessário, em sede de execução do presente julgado anulatório, até à emissão da correspondente nota de crédito.

V. DECISÃO:

FACE AO EXPOSTO, O TRIBUNAL ARBITRAL SINGULAR DECIDE:

- A) JULGAR IMPROCEDENTE A QUESTÃO PRÉVIA SUSCITADA PELA REQUERIDA QUANTO À AUSÊNCIA DE PEDIDO EXPRESSO DE ANULAÇÃO DA DECISÃO DE INDEFERIMENTO DA RECLAMAÇÃO GRACIOSA;**
- B) JULGAR TEMPESTIVO O PEDIDO DE PRONÚNCIA ARBITRAL;**
- C) DECLARAR QUE OS GANHOS IMPUTADOS AO REQUERENTE EM CONSEQUÊNCIA DA ALIENAÇÃO, EM 2024 E ENQUANTO A HERANÇA PERMANECIA INDIVISA, DOS BENS IMÓVEIS INSCRITOS NA MATRIZ PREDIAL URBANA SOB O ARTIGO ... E NA MATRIZ PREDIAL RÚSTICA SOB OS ARTIGOS ..., ..., ... E ... NÃO INTEGRAM A PREVISÃO DO ARTIGO 10.º, N.º 1, ALÍNEA A), DO CIRS;**
- D) JULGAR ILEGAL A DECISÃO DE INDEFERIMENTO PROFERIDA NO ÂMBITO DA RECLAMAÇÃO GRACIOSA N.º ...2026..., NA MEDIDA EM QUE MANTEVE A TRIBUTAÇÃO REFERIDA NA ALÍNEA ANTERIOR;**
- E) EM CONSEQUÊNCIA, ANULAR A LIQUIDAÇÃO DE IRS N.º 2025..., RELATIVA AO ANO DE 2024, INCUMBINDO À REQUERIDA, EM EXECUÇÃO DA PRESENTE DECISÃO, EMITIR NOVA LIQUIDAÇÃO QUE EXCLUA OS GANHOS IMPUTADOS AO REQUERENTE EM CONSEQUÊNCIA DA SUA PARTICIPAÇÃO HEREDITÁRIA NA ALIENAÇÃO DOS ARTIGOS MATRICIAIS ..., ..., ..., ... E ...;**
- F) JULGAR NÃO VERIFICADA A INCONSTITUCIONALIDADE SUSCITADA PELA REQUERIDA QUANTO À INTERPRETAÇÃO DO ARTIGO 10.º, N.º 1, ALÍNEA A), DO CIRS ACOLHIDA NA PRESENTE DECISÃO;**
- G) CONDENAR A REQUERIDA A RECONSTITUIR A SITUAÇÃO TRIBUTÁRIA QUE EXISTIRIA SE A ILEGALIDADE DECLARADA NÃO TIVESSE SIDO COMETIDA;**
- H) CONDENAR A REQUERIDA A RESTITUIR AO REQUERENTE AS QUANTIAS QUE SE APURE TEREM SIDO INDEVIDAMENTE PAGAS OU, SENDO O CASO, A PROCESSAR O REEMBOLSO QUE SE APURE TER SIDO INDEVIDAMENTE REDUZIDO EM CONSEQUÊNCIA DA TRIBUTAÇÃO JULGADA ILEGAL;**

- I) CONDENAR A REQUERIDA NO PAGAMENTO DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS, NOS TERMOS DO ARTIGO 43.º, N.º 1, DA LGT, SOBRE A QUANTIA QUE SE APURE TER SIDO INDEVIDAMENTE PAGA, DESDE A DATA DO RESPECTIVO PAGAMENTO (A DETERMINAR, SE NECESSÁRIO, EM EXECUÇÃO DA PRESENTE DECISÃO) ATÉ À EMISSÃO DA CORRESPONDENTE NOTA DE CRÉDITO;**
- J) CONDENAR A REQUERIDA NAS CUSTAS DO PROCESSO.**

VI. VALOR DO PROCESSO:

FIXO O VALOR DO PROCESSO EM 436,86 € EM CONFORMIDADE COM O DISPOSTO NO ART.º 97.º-A, N.º 1, ALÍNEA A) DO CPPT, APLICÁVEL POR REMISSÃO DO ARTIGO 3º DO REGULAMENTO DE CUSTAS NOS PROCESSOS DE ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA (RCPAT).

VII. CUSTAS:

FIXO O VALOR DAS CUSTAS EM € 306,00, CALCULADAS EM CONFORMIDADE COM A TABELA I DO REGULAMENTO DE CUSTAS NOS PROCESSOS DE ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA, EM FUNÇÃO DO VALOR DO PEDIDO, SENDO QUE TAL VALOR FOI O INDICADO PELO REQUERENTE NO PPA, NÃO TENDO SIDO CONTESTADO PELA REQUERIDA, E CORRESPONDE AO VALOR DA LIQUIDAÇÃO SINDICADA, A CARGO DA REQUERIDA, NOS TERMOS DO DISPOSTO NOS ARTIGOS 12.º, N.º 2, E 22.º, N.º 4, DO RJAT, NO ARTIGO 4.º, N.º 5, DO RCPAT E NO ARTIGO 527.º, N.ºS 1 E 2, DO CPC, EX VI DO ARTIGO 29.º, N.º 1, ALÍNEA E), DO RJAT.

NOTIFIQUE-SE.

Lisboa, 22 de Outubro de 2026.

O texto da presente decisão foi elaborado em computador, nos termos do n.º 5, do art.º 131.º do Código de Processo Civil, aplicável por remissão da alínea e), do n.º 1, do art.º 29.º do RJAT.

O Árbitro,

(Fernando Marques Simões)