CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 208/2026-T

Tema: IRS – Alienação de imóvel integrado em quinhão hereditário.

SUMÁRIO:

Se os Requerentes não alienaram qualquer direito real sobre o imóvel adjudicado a um dos co-herdeiros na partilha, apenas recebendo em dinheiro (tornas) a sua parte patrimonial, isto é, o valor do seu quinhão hereditário, tem de concluir-se pela plena aplicação da jurisprudência dimanada do Acórdão de Uniformização de Jurisprudência do STA n.º 7/2025, de 29 de abril de 2025, no processo 033/24.1BALSB à situação em análise, por esta, em substância, equivaler a uma cessão do quinhão hereditário.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

A..., com o NIF..., residente na Rua ..., n.º..., Lisboa e **B...**, com o NIF..., residente na..., Itália, casados entre si sob o regime da comunhão geral de bens, (doravante designados por Requerente/Requerentes), vieram, ao abrigo do disposto nos artigos 57.º, n.ºs 1 e 5, e 95.º, n.º 2, alínea d), da Lei Geral Tributária ("LGT"), 97.º, n.º 1, alínea a), 99.º, alínea a) e d), e 102.º, n.º 1, alínea d), do Código de Procedimento e de Processo Tributário ("CPPT"), 10.º, n.ºs 1, alínea a), e 2, do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária ("RJAT"), requerer a constituição de Tribunal Arbitral, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (adiante AT ou Requerida), não tendo utilizado a faculdade de designar árbitro.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exm.o Senhor Presidente do CAAD em 2 de março de 2026, automaticamente notificado à AT e, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou a signatária como árbitro do Tribunal Arbitral Singular, encargo aceite no prazo aplicável, sem oposição das Partes.

A. Objeto do pedido:

O pedido de pronúncia arbitral tem por objeto imediato a apreciação da (i)legalidade do indeferimento tácito do procedimento de revisão oficiosa da liquidação de IRS do ano de 2022, e, por objeto mediato, a apreciação da (i)legalidade, com a consequente anulação parcial do mesmo ato de liquidação, na parte em que a tributação incidiu sobre a alienação do quinhão hereditário por si cedido, determinando o pagamento de imposto em excesso no montante de € 6 494,21 (seis mil quatrocentos e noventa e quatro euros e vinte e um cêntimos)

Mais pedem os Requerentes a condenação da Requerida na restituição do indevido, com acréscimo de juros indemnizatórios, computados desde a data do pagamento indevido até ao momento da emissão da nota de crédito, nos termos dos artigos 43.º, n.º 1, da LGT, e 65.º, n.º 5, do CPPT.

B. Fundamentação do pedido:

Os Requerentes fundamentam o pedido de pronúncia arbitral como, sucintamente, se descreve:

1. Por óbito de C..., em 27 de junho de 2021, foi aberta herança indivisa composta por um imóvel urbano sito na Rua ..., em Lisboa, correspondente à fração I do prédio inscrito na respetiva matriz sob o artigo ...-U da freguesia de ..., mantendo-se essa situação de indivisão até janeiro de 2022, sem que tivesse sido realizada a partilha e efetuada a consequente adjudicação de bens a qualquer herdeiro em concreto.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

2. A Requerente é um dos seis herdeiros de C..., detendo, portanto, um quinhão hereditário correspondente a 1/6 da herança (assim como cada um dos restantes herdeiros),
3. Enquanto subsistiu a indivisão, a Requerente não era titular de um direito real de propriedade sobre o imóvel em si mesmo, mas apenas detinha um direito ideal sobre a universalidade da herança, nos termos do regime jurídico das sucessões, inexistindo, por conseguinte, um direito real individualizado sobre qualquer fração do prédio.
4. No dia 12 de janeiro de 2022, na sequência da partilha realizada, os Requerentes, conjuntamente com os restantes herdeiros, procederam à adjudicação do referido prédio urbano, na sua totalidade, a um dos co-herdeiros, tendo cada um alienado o quinhão hereditário que detinha sobre o mesmo – e que integrava o acervo da herança aberta por óbito;
5. A referida operação teve por objeto o quinhão sucessório de cada um dos herdeiros.
6. Conforme consta da escritura pública de partilha, o imóvel foi alienado pelo valor global de € 267 500,00, tendo cada um dos herdeiros recebido, a título de tornas, a quantia de € 44 583,40;
7. Seguindo as instruções da Autoridade Tributária vigentes, os Requerentes foram orientados no sentido de declarar, na declaração Modelo 3 de IRS de 2022, a alegada "alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis", tendo procedido à inscrição no Anexo G do montante de € 44 583,40 – valor que decorre do modo como a Autoridade Tributária e Aduaneira ("AT") imputou a operação à esfera dos Requerentes no âmbito da declaração do IRS apresentada.
8. Com base nessa declaração, a AT emitiu a liquidação de IRS n.º 2023..., na qual se apurou um valor final de imposto a pagar de € 7 050,17, que resulta do englobamento, como mais-valia imobiliária, do rendimento declarado no Anexo G e do subsequente impacto nas taxas progressivas e nas deduções à coleta aplicáveis ao ano de 2022.
9. Assim, o valor das tornas recebidas pelos Requerentes foi tributado como mais-valia imobiliária, contribuindo para a coleta total apurada no valor de € 26 009,01 e para o IRS a pagar no referido valor de € 7 050,17.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

10. A inclusão dos referidos rendimentos na declaração de rendimentos resulta do cumprimento de boa-fé, pelos Requerentes, das orientações de carácter obrigatório emanadas pela Autoridade Tributária, quanto ao regime de tributação, em sede de IRS, da alienação de quinhões hereditários, segundo as quais tais rendimentos deveriam ser tributados como mais-valias, nos termos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do Código do IRS.

11. Posteriormente, foi publicado o Acórdão de Uniformização de Jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo n.º 7/2025, que fixou 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 CIRS, pelo que não estão sujeitos a este imposto os eventuais ganhos resultantes dessa alienação*", ficando assim consolidado que a qualificação feita até então pela Autoridade Tributária enferma de erro sobre os pressupostos de direito.

12. Do referido acórdão resulta ser ilegal a tributação em sede de IRS como mais-valias da alienação do quinhão hereditário que os herdeiros detinham sobre o imóvel em causa e que estes, de boa-fé e no cumprimento das instruções de carácter obrigatório emanadas pela Autoridade Tributária, incluíram indevidamente na declaração de IRS referente ao ano de 2022, o que originou o pagamento indevido de imposto e consubstancia, para além de uma manifesta injustiça, um erro imputável aos serviços tributários.

13. Sem a inclusão, indevidamente efetuada, do valor correspondente à cessão do quinhão hereditário no rendimento tributável, a simulação efetuada no âmbito do pedido de revisão oficiosa demonstra que a coleta total apurada seria de € 19 355,50, a coleta líquida se fixaria em € 15 440,47, e o imposto efetivamente devido ascenderia apenas a € 555,96, donde resulta um excesso de imposto pago de € 6 494,21, imputável exclusivamente à errónea consideração da cessão do quinhão hereditário como mais-valia imobiliária.

14. Os Requerentes sustentaram, no pedido de revisão oficiosa apresentado em 10 de agosto de 2025, que a quantia que lhe foi liquidada em sede de IRS para o ano de 2022 resulta da indevida qualificação, pela Autoridade Tributária, da cessão do

quinhão hereditário como se se tratasse de uma alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis e requereram a respetiva correção e o reembolso do imposto pago em excesso.

15. Volvidos mais de quatro meses desde a apresentação do referido pedido de revisão oficiosa, a Requerente não foi ainda notificada pela Administração Tributária da decisão final verificando-se assim uma situação de indeferimento tácito.

16. Assim, perante a presunção de indeferimento tácito verificada no âmbito do pedido de revisão oficiosa apresentado, encontram-se verificados os pressupostos para os Requerentes apresentarem o presente requerimento de constituição de Tribunal Arbitral.

17. A liquidação de IRS referente ao ano de 2022, na parte aqui impugnada, assentou na qualificação do ato praticado pela Requerente – cessão onerosa do quinhão hereditário – como se de uma alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis se tratasse, subsumindo-o ao artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS e integrando-o, por conseguinte, no perímetro da categoria G.

18. Sucede, porém, que tal subsunção é juridicamente errónea, porquanto a cessão de quinhão hereditário, enquanto a herança se mantém indivisa, não opera a transmissão onerosa de qualquer direito real sobre um imóvel determinado, traduzindo-se apenas na transmissão de uma posição jurídica sucessória ideal (quota abstrata) relativa a uma universalidade patrimonial.

19. Deste modo, a liquidação em análise incorre em erro sobre os pressupostos de direito, na exata medida em que subsumiu uma realidade jurídico-patrimonial (cessão de quinhão hereditário) a uma norma de incidência (artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS) cuja previsão típica exige — como elemento essencial — a alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, e não a alienação de direitos ideais sobre uma universalidade patrimonial.

20. Dispõe o artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS que constituem mais-valias os ganhos obtidos que resultem da "alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis".

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

21. Trata-se de uma norma de incidência tributária, pelo que a sua interpretação e aplicação se encontram estritamente vinculadas aos princípios da legalidade e da tipicidade, corolários da reserva de lei fiscal e do Estado de Direito, pelo que a Administração Tributária não pode transformar, por analogia, uma previsão normativa fechada numa cláusula geral de tributação de "ganhos economicamente similares".

22. Nessa medida, a expressão "alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis" exige, como elementos típicos essenciais: a) a existência de um direito real (v.g. propriedade, compropriedade, usufruto, superfície, etc.); b) que tenha por objeto um bem imóvel concretamente individualizado; c) e a respetiva transmissão onerosa.

23. Inexistindo a transmissão onerosa de um direito real sobre um imóvel determinado, fica afastada — por falta de preenchimento do tipo legal — a incidência prevista no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS, sendo juridicamente irrelevante invocar uma equivalência económica do resultado obtido.

24. Assim, o artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS não tributa qualquer ganho patrimonial relacionado com a alienação de imóveis em sentido amplo, na medida em que tributa apenas os ganhos resultantes de um específico evento jurídico - a alienação onerosa de um direito real sobre um imóvel identificado.

25. Por outras palavras, a alienação, por parte dos herdeiros, de um quinhão hereditário (no caso composto apenas por um bem imóvel), não configura uma alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis (para os efeitos do disposto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do Código do IRS), pelo que o ganho resultante dessa transmissão não está sujeito a tributação em sede de IRS na esfera jurídica dos herdeiros como mais-valia – uma vez que o que foi alienado foi um direito sobre uma universalidade como um todo (o quinhão hereditário) e não um direito de propriedade sobre o imóvel em si, o que só se materializaria após a partilha.

26. O quinhão hereditário representa a parte, fração ou quota a que cada herdeiro tem direito numa herança enquanto não se realiza a partilha, pelo que, enquanto perdura a indivisão, a herança configura um património autónomo e unitário, relativamente ao qual cada herdeiro não é titular de um direito real individualizado sobre cada um dos bens que o compõem, mas apenas de um direito a uma quota do

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

património hereditário considerado na sua globalidade, traduzido numa participação ideal sobre a universalidade sucessória,

27. Tendo presente o artigo 2124.º do Código Civil, o que o herdeiro transmite é o direito à herança ou o direito de quinhão hereditário, que consiste na quota-parte ideal que um sucessível detém numa herança indivisa (herança aceite, mas ainda não partilhada).

28. Daqui resulta que a transmissão onerosa do quinhão hereditário não se confunde nem pode ser equiparada à alienação onerosa de um direito real de propriedade ou afim sobre um ou mais imóveis concretamente determinados, porquanto aquilo que se transmite é uma posição sucessória relativa a uma universalidade patrimonial e não um direito real autonomizado e individualizado sobre um imóvel específico.

29. A persistência em liquidações assentes na equiparação do quinhão hereditário a direitos reais sobre imóveis — após prolação do Acórdão de Uniformização de Jurisprudência n.º 7/2025, do STA, proferido em 29/04/2025 — evidencia erro sobre os pressupostos de direito, impondo a reconstituição da legalidade, designadamente por via da revisão oficiosa e da anulação parcial do ato de liquidação.

30. Em face do exposto, impõe-se concluir que a liquidação de IRS de 2022 é ilegal, na parte em que tributou como mais-valia imobiliária a cessão onerosa do quinhão hereditário dos Requerentes, por violação do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS e por erro sobre os pressupostos de direito, tal como reconhecido pela jurisprudência uniformizada do STA, devendo ser parcialmente anulada, com a consequente reconstituição integral da legalidade.

31. A procedência do presente pedido – com a consequente anulação parcial da liquidação de IRS de 2022, na parte em que indevidamente tributou como mais-valia imobiliária a cessão do quinhão hereditário – impõe, como efeito necessário, a eliminação do imposto liquidado sem suporte legal e a restituição ao Requerente da quantia paga em excesso, por aplicação direta do princípio da reconstituição plena consagrado no artigo 100.º da LGT.

32. Deste modo, deve a Administração Tributária ser condenada a reembolsar ao Requerente o montante de € 6 494,21, correspondente ao IRS indevidamente pago em

consequência da ilegal qualificação, como facto tributário de Categoria G, da cessão do quinhão hereditário.

33. Sendo ilegal o ato tributário que está na origem dos presentes autos, por erro sobre os pressupostos de direito, assiste ao Requerente o direito ao recebimento de juros indemnizatórios, enquanto consequência necessária do pagamento de imposto em montante superior ao legalmente devido.

34. No caso vertente, o erro que determinou o pagamento indevido configura um erro de direito imputável aos serviços, quer por assentar numa interpretação incorreta da norma de incidência, quer porque foi a própria Autoridade Tributária que promoveu, na prática declarativa, a qualificação destas operações como mais-valias imobiliárias, entendimento que veio a ser definitivamente afastado pela jurisprudência uniformizada do Supremo Tribunal Administrativo (AUJ n.º 7/2025).

35. Neste sentido, a doutrina tem sublinhado que a demonstração do erro imputável aos serviços decorre da própria procedência do meio contencioso que sindica a legalidade do ato, nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT.

36. Verificados, assim, os pressupostos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, deve reconhecer-se o direito do Requerente a juros indemnizatórios sobre o montante indevidamente pago, computados desde a data do pagamento indevido do imposto até ao integral reembolso, à taxa legal aplicável, em conformidade com o disposto no artigo 43.º n.º 1, da LGT e no artigo 61.º, n.º 5, do CPPT, bem como na Portaria que fixa a taxa dos juros moratórios aplicáveis às dívidas ao Estado.

37. Mais deve ser condenada a Administração Tributária nas custas do processo arbitral, tudo com as demais consequências legais.

C. Resposta da Requerida:

Notificada nos termos e para os efeitos previstos no artigo 17.º do RJAT, a AT apresentou resposta e fez juntar o processo administrativo (PA), defendendo a manutenção do ato tributário impugnado, com os seguintes fundamentos:

1. Vem impugnado nos presentes autos o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa apresentado pela Requerente em 10 de agosto de 2025, relativo à liquidação

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

de IRS n.º 2023..., referente ao ano de 2022 bem como, por via desse indeferimento, o próprio ato de liquidação na parte em que tributou em sede de Categoria G (mais-valias) o rendimento obtido pela Requerente no âmbito da escritura pública celebrada em 12 de janeiro de 2022.

2. A Requerente imputa ao ato impugnado erro sobre os pressupostos de direito e sustenta que a operação titulada naquela escritura constitui uma cessão onerosa do quinhão hereditário, não sujeita a IRS, por não configurar alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis para efeitos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS.
3. Porém, não assiste razão à Requerente, pois a escritura de 12 de janeiro de 2022 não é uma cessão de quinhão hereditário — é uma PARTILHA com adjudicação do único imóvel da herança a um co-herdeiro, com pagamento de tornas aos restantes herdeiros.
4. Importa salientar os seguintes factos:
   a. A herança de que se trata, aberta em 27 de junho de 2021, integrou um único bem – a fração autónoma identificada no pedido de pronúncia arbitral, com o valor patrimonial tributário de € 69 160,93.
   b. A herança tinha seis herdeiros, entre os quais a Requerente, dispondo cada um de um quinhão correspondente a 1/6 do acervo hereditário.
   c. A escritura de 12 de janeiro de 2022, outorgada por todos os herdeiros é expressamente titulada «PARTILHA» e tem estrutura jurídica que importa reconstituir com rigor a partir do texto notarial, que não contém qualquer referência à alienação de quinhão hereditário, limita-se a identificar o imóvel pelos respetivos elementos matriciais e registais e fixa o preço por referência a esse bem concreto.
   d. Tivessem os outorgantes pretendido alienar o quinhão hereditário, a escritura faria constar expressamente a transmissão «do quinhão hereditário de que dispõem na herança aberta por óbito de C...» — o que manifestamente não sucedeu.
5. A AT, ora Requerida, emitiu a liquidação de IRS n.º 2023... incluindo no rendimento tributável do Requerente o montante de € 22 291,67 a título de mais-valia imobiliária (valor correspondente a metade do quinhão de 1/6, por força do regime de comunhão de adquiridos), apurando o imposto a pagar.

6. O Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa em 08 de agosto de 2025, tendo a Requerida omitido decisão no prazo de quatro meses (art. 57.º, n.º 5, da LGT), com a consequente formação do indeferimento tácito.
7. Concretizado o enquadramento factual da matéria objeto do presente recurso, cumpre analisar o peticionado pela Requerente face ao enquadramento legal aplicável, adiantando desde já que não nos merece qualquer reparo o ato impugnado, dado que o mesmo resulta do escrupuloso cumprimento do quadro legal aplicável, ao contrário do alegado pela contribuinte, aqui Requerente.
8. Como resulta provado, a escritura de 12.01.2022 diz respeito a uma partilha, não a uma cessão de quinhão, importando, assim e desde já, proceder à distinção a entre cessão do quinhão hereditário e partilha com adjudicação.
9. O ordenamento jurídico português distingue dois tipos de negócios dispositivos que os herdeiros podem realizar relativamente a bens de herança indivisa, com qualificação e efeitos jurídicos radicalmente distintos:
   a. Na cessão do quinhão hereditário (artºs. 2124.º e ss. do CC): (i) O herdeiro transmite a terceiro a sua posição jurídica global na herança indivisa – a quota abstrata e ideal sobre a universalidade do acervo hereditário; (ii) O adquirente sucede na posição do cedente, ficando habilitado a exigir a partilha (art. 2128.º CC) e a gerir a herança; (iii) A herança mantém-se indivisa; (iv) O objeto transmitido é uma universalidade patrimonial, não um bem determinado.
   b. Na partilha com adjudicação e tornas (artºs. 2102.º e ss. do CC): (i) Os herdeiros extinguem a indivisão, adjudicando o bem determinado a um deles, que paga tornas aos restantes; (ii) O adjudicatário torna-se proprietário exclusivo com eficácia retroativa à abertura da herança (art. 2119.º CC); (iii) Os herdeiros não adjudicatários não transmitem qualquer posição hereditária – recebem a sua parte em dinheiro, (iv) A herança extingue-se.
10. A Requerente invoca o AUJ n.º 7/2025 do STA, que fixou que «a alienação de quinhão hereditário não configura alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, nos termosdo artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS», com a ressalva de que «*podem ocorrer situações distintas, em que são alienados bens específicos e*

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

determinados que compõem a herança indivisa, conjuntamente por todos os herdeiros, enquanto ato de disposição nos termos do artigo 2091.º, n.º 1, do Código Civil – casos em que se está perante uma verdadeira transmissão onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, geradora de mais-valias tributáveis na categoria G do IRS».

11. Esta ressalva é a demarcação precisa do âmbito do aresto – e é aqui diretamente aplicável.

12. Para aferir o tipo de negócio celebrado, deve atentar-se ao teor da escritura pública, conforme decorre do disposto no n.º 1 do artigo 238.º do Código Civil.

13. A escritura de 12 de janeiro de 2022 está expressamente titulada «PARTILHA» e tem estrutura jurídica inconfundível: inventário formal do ativo e do passivo, apuramento do ativo líquido, fixação dos quinhões de cada herdeiro, adjudicação do imóvel a um dos co-herdeiros e determinação das tornas devidas a cada um dos restantes.

14. O adjudicatário não sucedeu na posição hereditária dos demais herdeiros: adquiriu o direito real de propriedade sobre a fração autónoma identificada, não passou a poder exigir a partilha – porque a herança se extinguiu na mesma escritura –, não assumiu qualquer obrigação da herança – pagou antes as tornas individualizadas.

15. A escritura não contém qualquer menção à alienação de quinhão hereditário, apenas se limita a identificar o imóvel pelos elementos matriciais e registais e fixa o preço por referência ao bem concreto (€ 267 500,00).

16. Verificando-se, assim, que a operação teve o efeito jurídico típico de uma partilha com adjudicação de imóvel – e não de uma cessão de quinhão hereditário –, subsume-se à norma de incidência da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do Código do IRS.

17. Por força do princípio da prevalência da substância sobre a forma, expressamente acolhido no n.º 4 do artigo 36.º da LGT, mais do que o nomen iuris atribuído pelas partes ao negócio jurídico, releva a qualificação substancial do ato efetivamente celebrado, aferida segundo a vontade real das partes e o efeito económico da transação.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

18. O que aqui está em causa não é a AT a requalificar o negócio para efeitos fiscais – é o intérprete a apurar, com base nos critérios gerais do Código Civil, qual o negócio efetivamente celebrado.

19. E esse apuramento, deve ser efetuado através dos instrumentos notarias que titulam o negócio jurídico – a escritura pública, a qual revela inequivocamente uma partilha com adjudicação de imóvel, não uma cessão de quinhão hereditário, tendo o adjudicatário pago IMT como transmissão de imóvel (art. 2.º, n.º 2, do Código do IMT), liquidado Imposto do Selo como transmissão imobiliária e o ato foi sujeito a registo na Conservatória do Registo Predial como aquisição do direito de propriedade — conforme confirma a advertência notarial constante da própria escritura.

20. Esta tripla qualificação como transmissão imobiliária – para fins registais, IMT e Imposto do Selo – é incompatível, por elementar coerência sistémica, com a pretensão de que a mesma operação, para efeitos de IRS, seja qualificada como transmissão de quinhão hereditário.

21. Por outro lado, recai sobre a Requerente o ónus de alegar e provar os factos constitutivos do direito que invoca – concretamente, que o negócio teve por objeto a totalidade do quinhão hereditário e não o imóvel determinado –, nos termos do artigo 74.º, n.º 1, da LGT e do artigo 342.º, n.º 1, do Código Civil.

22. O Ofício-Circulado n.º 20281/2025 da AT, emitido na sequência do AUJ n.º 7/2025, ressalvou expressamente a tributação nos casos de alienação de bens concretos da herança ao abrigo do art. 2091.º, n.º 1, do Código Civil, bem como as situações de partilha com adjudicação de imóvel e pagamento de tornas.

23. A posição ora sustentada encontra pleno acolhimento na jurisprudência mais recente dos tribunais superiores e dos tribunais arbitrais, designadamente no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 26 de fevereiro de 2026, proferido por unanimidade no processo n.º 1269/20.0BELRS, em situação substancialmente idêntica à dos presentes autos, o TCA Sul revogou a sentença favorável ao contribuinte.

24. A Requerida suscita a questão de inconstitucionalidade para a hipótese – que não concede – de o Tribunal entender que a partilha com adjudicação de bem imóvel concreto se subsume ao regime de não sujeição do AUJ n.º 7/2025, questão sobre a

qual deverá o Tribunal pronunciar-se obrigatoriamente, sob pena de nulidade da decisão por omissão de pronúncia, nos termos do artigo 28.º, n.º 1, alínea c), do RJAT.

25. A interpretação do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS no sentido de que a venda de um bem imóvel concreto integrante de herança indivisa, por via de partilha com adjudicação, não constitui facto tributário em sede de mais-valias revela-se materialmente inconstitucional, por violação dos princípios constitucionais da igualdade tributária e da capacidade contributiva, consagrados nos artigos 13.º, 103.º e 104.º da Constituição da República Portuguesa.

26. O princípio da capacidade contributiva (art. 104.º, n.º 1, da CRP), densificado pelo Tribunal Constitucional no Acórdão n.º 178/2023, exige que a tributação incida sobre manifestações reais e efetivas de riqueza.

27. No caso dos autos, a capacidade contributiva do Requerente manifestou-se de forma inequívoca e quantificada: recebeu efetivamente € 44 108,30 a título de tornas, em transferência bancária para a sua conta pessoal, pela sua participação na partilha de um imóvel com valor de mercado (€ 267 500,00) que supera em 386% o VPT à data do óbito (€ 69 160,93).

28. O princípio da igualdade tributária (artºs. 13.º e 103.º da CRP), consolidado na jurisprudência do TC, veda tratamentos diferenciados de situações materialmente equivalentes.

29. Adotar o entendimento proposto pela Requerente, introduziria uma diferenciação arbitrária sem fundamento material bastante, criaria um incentivo estrutural à manutenção sine die de heranças indivisas como mecanismo de elisão do imposto sobre mais-valias, e penalizaria os contribuintes que regularizaram juridicamente as situações sucessórias, em manifesta violação dos princípios constitucionais invocados.

30. Mesmo que o Tribunal entendesse existir alguma ambiguidade interpretativa – o que a Requerida não aceita –, estaria obrigado, por força dos artigos 9.º, n.º 3, do CC e 3.º, n.º 3, e 204.º da Constituição da Républica Portuguesa, a privilegiar a interpretação constitucionalmente conforme: aquela que tributa a partilha com

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

adjudicação de bem imóvel concreto, por ser a única que realiza os princípios da igualdade e da capacidade contributiva.

31. Caso o tribunal, o que por mera hipótese se admite, julgar a ação procedente, não deverá ser fixado o valor do montante a reembolsar pois o tribunal não possui todos os elementos necessários para o efeito, devendo a quantificação do montante devido ser apurada em sede de execução da decisão arbitral, o que desde já se peticiona.

32. A liquidação n.º 2023... foi emitida em estrita conformidade com os elementos declarados pelo próprio Requerente na declaração Modelo 3 de IRS — designadamente a inscrição do rendimento no Anexo G a título de «Alienação Onerosa de Direitos Reais sobre Imóveis» – e com as orientações genéricas então em vigor, pelo que eventual erro a existir teria origem na declaração da Requerente, não nos serviços, acrescendo que a liquidação assentou na correta aplicação do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS a um facto tributário – a partilha com adjudicação do imóvel – que preenche os respetivos pressupostos típicos do regime de tributação das mais valias.

33. A haver lugar ao pagamento de juros indemnizatórios, estes seriam calculados nos termos do artigo 43.º, n.º 3, alínea c), da LGT.

D – Tramitação processual

Pelo Despacho Arbitral de 11 de junho de 2026, foi dispensada a realização da reunião a que se refere o artigo 18.º, do RJAT, e convidadas as Partes a apresentar alegações escritas no prazo simultâneo de 15 (quinze) dias, nos termos do artigo 120.º, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, advertindo-se os Requerentes para, no mesmo prazo, procederem ao pagamento da taxa arbitral subsequente, com conhecimento ao CAAD e indicando-se que a decisão final seria proferida dentro do prazo estabelecido pelo artigo 21.º, n.º 1, do RJAT.

Ambas as Partes apresentaram alegações escritas no prazo designado, nas quais reiteraram as respetivas posições iniciais, refutando a Requerente a alegada

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

inconstitucionalidade, invocada da Requerida, da interpretação que julgue da não aplicabilidade da norma de incidência do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS, à situação em litígio.

II. SANEAMENTO

1. O Tribunal Arbitral Singular foi regularmente constituído em 6 de maio de 2026, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro.
2. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º, do RJAT, e do artigo 1.º, da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.
3. O pedido de constituição do tribunal arbitral é tempestivo, à luz do disposto no artigo 10.º, n.º 11, alínea a), do RJAT, em conjugação com o artigo 102.º, n.º 1, alínea d), do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).
4. Não foram invocadas exceções que caiba apreciar e decidir.
5. O processo não padece de vícios que o invalidem.

III. FUNDAMENTAÇÃO

III.1 MATÉRIA DE FACTO

Na sentença, o juiz discriminará a matéria provada da não provada, fundamentando as suas decisões (artigo 123.º, n.º 2, do CPPT, subsidiariamente aplicável ao processo arbitral tributário, por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT).

A matéria factual relevante para a compreensão e decisão da causa fixa-se como segue:

A. Factos Provados:

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

1. Conforme o assento de óbito n.º ... do ano de 2021, da Conservatória do Registo Civil de Lisboa, faleceu, em 27 de junho de 2021, C..., Mãe da Requerente (Doc. n.º 3 junto ao PPA; facto não contestado);
2. Em 17 de setembro de 2021, foi entregue no Serviço de Finanças de Lisboa ... (...) a declaração modelo 1 de Imposto do Selo – Participação de Transmissões Gratuitas, na qual foram identificaram seis herdeiros da falecida, na qualidade de seus descendentes, entre os quais a Requerente (Doc.s n.ºs 4 e 5 juntos ao PPA);
3. Foi ainda relacionado, no Anexo 1 da referida Participação de Transmissões Gratuitas, o único imóvel que integrava a herança, identificado como sendo o prédio urbano inscrito sob o artigo ..., fração I, da freguesia de ...– Lisboa, com o valor patrimonial tributário de € 69 160,93 (Doc.s n.ºs 4e 5 juntos ao PPA);
4. Em 12 de janeiro de 2022, foi celebrada, no Cartório Notarial a cargo do Licenciado ..., sito em Lisboa, a escritura pública denominada de "PARTILHA", na qual os herdeiros da falecida procederam à partilha da herança, constituída pela fração autónoma identifica em 3., a que atribuíram o valor de € 267 500,00, sendo atribuído ao quinhão hereditário de cada um o valor de € 40 158,33 (Doc. n. º 5 junto ao PPA e PA);
5. Em preenchimento dos quinhões hereditários, foi a fração autónoma adjudicada ao herdeiro D..., mediante pagamento de tornas aos restantes co-herdeiros; o valor das tornas pagas pelo herdeiro adjudicatário à Requerente foi de € 45 558,33 "*(correspondendo o montante de cinco mil e quatrocentos euros a direito de crédito)*" que lhe foi reconhecido pelo "*pagamento de prestação de cuidados de saúde à identificada autora da herança.*" (Doc. n. º 5 junto ao PPA e PA);
6. Em 30 de junho de 2023, os Requerentes procederam à entrega da declaração modelo 3 de IRS, referente aos rendimentos do ano de 2022, identificada pelo n.º ..., contendo um anexo G – Mais Valias e Outros Incrementos Patrimoniais, no qual declararam a alienação onerosa, em janeiro desse ano, pelo valor global de € 44 583,40, da sua quota parte o prédio urbano inscrito sob o artigo ..., fração I, da freguesia com o código ..., adquirida em junho de 2021 pelo montante global de € 11 526,82 (Doc. n.º 6 junto ao PPA e PA);

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

7. Tendo por base a declaração modelo 3 apresentada, a AT emitiu aos Requerentes a liquidação de IRS n.º 2023..., assente no rendimento global de € 89 994,78, em que se incluíram os rendimentos inscritos no respetivo anexo G, da qual resultou imposto a pagar da quantia de € 7 050,17 (Doc. n.º 2 junto ao PPA e PA);
8. Em 10 de agosto de 2025, os Requerentes deduziram pedido de revisão oficiosa da liquidação de IRS n.º 2023..., tendo em vista a sua anulação parcial (Doc. n.º 1 junto ao PPA e PA);
9. À data da apresentação do pedido de constituição do tribunal arbitral, em 27 de fevereiro de 2026, não haviam os Requerentes sido notificados da decisão do procedimento de revisão oficiosa da liquidação mencionada (facto alegado pelos Requerentes e confirmado pela Requerida em sede de resposta).

B. Factos não provados:

Com interesse para a decisão da causa, não existem factos que devam dar-se como não provados.

C. Fundamentação da matéria de facto provada:

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe antes o dever de selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada.

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. o artigo 596.º do Código de Processo Civil, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Os factos dados como provados decorreram da análise crítica dos documentos juntos ao pedido de pronúncia arbitral, da resposta da Requerida e do processo administrativo instrutor, bem como das posições assumidas pelas Partes nos respetivos articulados.

III.2 DO DIREITO

A. – As questões decidendas:

As questões a decidir nos presentes autos, tal como enunciadas pelas Partes, consistem em saber (i) do enquadramento jurídico-tributário da situação titulada pela escritura de partilha de 12 de janeiro de 2022; (ii) da (i)legalidade do ato tácito de indeferimento do pedido de revisão oficiosa (iii) do direito dos Requerentes à anulação parcial da liquidação de IRS referente aos rendimentos do ano de 2022, com restituição do indevido, acrescido de juros indemnizatórios; (iv) da inconstitucionalidade da interpretação normativa conducente à decisão de procedência do pedido de pronúncia arbitral.

(i) Do enquadramento jurídico-tributário da situação titulada pela escritura de partilha, com adjudicação de bens a co-herdeiro e recebimento de tornas.

Tendo em vista a decisão sobre as questões acima enunciadas, máxime a de saber se o negócio jurídico titulado pela escritura pública antes identificada configura "alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis", nos termos e para os efeitos da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRS, como defende a Autoridade Tributária e Aduaneira ou se, pelo contrário, deve ser qualificada como cessão de um quinhão hereditário, afastado do âmbito da norma de incidência, como sustentado pelos Requerentes, importa, com amparo na jurisprudência e na doutrina, proceder à subsunção da factualidade dada como provada às normas do direito sucessório e do direito tributário, tendo em consideração que, nos termos do n.º 2 do artigo 11.º, da Lei Geral Tributária (LGT), "*Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer diretamente da lei*".

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

De acordo com o disposto no artigo 2024.º, do Código Civil (CC), a sucessão consiste no "*chamamento de uma ou mais pessoas à titularidade das relações jurídicas patrimoniais de uma pessoa falecida e a consequente devolução dos bens que a esta pertenciam*" e abre-se no momento da morte do seu autor (artigo 2031.º, do CC).

A herança, enquanto universalidade ou conjunto de bens, direitos e obrigações deixados pelo seu autor, pode ser alienada na sua totalidade, assim como o negócio pode incidir sobre um quinhão hereditário, quota parte ideal ou posição jurídica global de cada herdeiro na herança, até à partilha (artigo 2124.º e ss., do CC), sucedendo o adquirente os encargos respetivos.

A alienação de um quinhão hereditário em que se incluam bens imóveis não configura, portanto, "*alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis*", nos termos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do Código do IRS, não estando sujeitos a este imposto os eventuais ganhos resultantes dessa alienação, conforme a jurisprudência uniforme do Supremo Tribunal Administrativo, designadamente no Acórdão de Uniformização de Jurisprudência n.º 7/2025, de 29 de abril de 2025, no processo 033/24.1BALSB, em que os Requerentes respaldam a sua pretensão.

Situação diversa da alienação da herança ou do quinhão hereditário, ressalvada pelo AUJ citado, é aquela em que os herdeiros, conjuntamente (artigo 2091.º, do CC), alienam um ou mais imóveis integrados na herança, nela permanecendo outros bens imóveis, caso em que os ganhos resultantes de tal operação, não configurando esta a alienação do quinhão hereditário, ficam abrangidos pelo âmbito de aplicação da norma de incidência.

No caso dos autos, embora tendo havido partilha dos bens hereditários, com a consequente extinção da herança enquanto universalidade, resulta do teor da escritura pública que a mesma teve por objeto o "preenchimento" do quinhão hereditário de cada um dos interessados.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Assim, tendo um dos herdeiros levado bens de valor superior ao que lhe cabia na herança, por lhe ter sido adjudicado o único imóvel que a integrava, tiveram os herdeiros não adjudicatários direito à composição dos seus quinhões hereditários, mediante o recebimento de tornas que, dada a sua natureza, não equivalem a qualquer "preço", contraprestação típica da compra e venda.

Efetivamente, tem a jurisprudência entendido que a partilha entre herdeiros "*é por essência declarativa e não constitutiva ou translativa, reportando-se a aquisição dos bens ao momento da abertura da sucessão*" (artigo 2119.º, do Código Civil) e que "*O momento de aquisição do imóvel é o momento da morte do autor da sucessão. A partilha é apenas uma forma de distribuir os bens pelos herdeiros em conformidade com a lei, a vontade do de cujus e os interesses dos herdeiros*"[1].

Ou seja, retroagindo a partilha à data da abertura da sucessão, o herdeiro adjudicatário adquire o direito de propriedade sobre os bens que lhe couberem na partilha diretamente do de cujus, pois, tal como, no caso dos autos, admitiu a Requerida no artigo 25.º da sua Resposta, "*Os herdeiros não adjudicatários não transmitem coisa alguma, somente recebem a sua parte patrimonial em numerário*".

Ora, as mais-valias constituem incrementos patrimoniais (artigo 9.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS), tipificados segundo a enumeração taxativa do n.º 1 do artigo 10.º, do mesmo Código, consubstanciando rendimentos de mais-valias, entre outros, os que, "*não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem de: a) Alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis*".

Se os Requerentes não alienaram qualquer direito real sobre o imóvel adjudicado a um dos co-herdeiros na partilha, apenas recebendo em dinheiro (tornas) a sua parte patrimonial, isto é, o valor do seu quinhão hereditário, tem de concluir-se pela plena aplicação da

[1] Cfr. o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 11/03/2021, processo n.º 305/11.5BELRS.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

jurisprudência dimanada do Acórdão de Uniformização de Jurisprudência do STA n.º 7/2025, de 29 de abril de 2025, no processo 033/24.1BALSB à situação em análise, por esta, em substância, equivaler a uma cessão do quinhão hereditário.

(ii) Da (i)legalidade do ato tácito de indeferimento do pedido de revisão oficiosa

A revisão oficiosa do ato tributário a que se reporta o n.º 1 do artigo 78.º, da LGT, constitui um poder-dever da Administração Tributária, no prazo de quatro anos a contar da data da liquidação (ou a todo o tempo se o imposto ainda não tiver sido pago), com fundamento em erro imputável aos serviços, sem prejuízo da iniciativa do sujeito passivo (artigo 78.º, n.º 7, da LGT e 44.º, n.º 1, alínea c), do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), com fundamento em erro imputável aos serviços.

Por se tratar de matéria da sua competência, fica a AT adstrita ao dever de pronúncia (artigo 56.º, n.º 1, da LGT), no prazo de prazo de quatro meses, contado a partir da entrada da petição do contribuinte no serviço competente e cujo incumprimento faz presumir o seu indeferimento para efeitos de recurso hierárquico, recurso contencioso ou impugnação judicial (artigos 57.º, n.ºs 1 e 5, da LGT).

O indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa do ato tributário, enquanto ato lesivo dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes, é suscetível de impugnação judicial ou arbitral (artigos 95.º, n.º 1, alínea d), da LGT, 102.º, n.º 1, línea d), do CPPT e 10.º, n.º 1, do RJAT).

Defende a Requerida que o ato de liquidação ora impugnado, efetuado com base nos elementos declarados pelos Requerentes assentou na correta aplicação do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS a um facto tributário – a partilha com adjudicação do imóvel – que preenche os respetivos pressupostos típicos do regime de tributação das mais valias, não enfermando de qualquer erro imputável aos serviços, já que a AT se limitou-se a liquidar o imposto declarado pela própria contribuinte, pelo que eventual erro a existir teria origem na declaração da Requerente, não nos serviços.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Por seu turno, os Requerentes invocam a sua boa-fé declarativa, tendo em conta as instruções da AT, que fazem transferir esse erro para os serviços da Requerida.

De facto, a própria Requerida alterou o anterior entendimento sobre a tributação da cessão de quinhões hereditários na sequência do Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça n.º 7/2025, de 29 de abril de 2025, processo nº 33/24.BALSB, o que fez em 25 de julho do mesmo ano através do Ofício Circulado n.º 20281/2025, no qual declarou que "*Em cumprimento do disposto no n.º 4 do artigo 68.º-A da Lei Geral Tributária, a AT procedeu à revisão do seu entendimento nesta matéria, passando a considerar que os ganhos decorrentes da alienação do direito à herança ou da alienação do direito ao quinhão hereditário, ainda que a herança indivisa seja constituída apenas por um ou vários bens imóveis, não estão sujeitos a tributação em sede de IRS, pois não configura "uma alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis*" nos termos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do Código do IRS", determinando "*a aplicação imediata deste entendimento, designadamente, aos procedimentos administrativos e processos judiciais pendentes.*".

O explícito reconhecimento, por parte da AT, do erróneo entendimento anterior à prolação do mencionado Acórdão de Uniformização de Jurisprudência, e da imediata aplicação daquela jurisprudência aos procedimentos administrativos e processos judiciais em curso, teria bastado ao deferimento do pedido de revisão oficiosa apresentado pelos Requerentes em 10 de agosto de 2025, data posterior à da emissão do Ofício Circulado n.º 20281/2025.

Conclui-se, portanto, pela ilegalidade do ato tácito de indeferimento do pedido de revisão oficiosa da liquidação de IRS n.º 2023..., quer por violação do dever de decisão a que a AT se encontra legalmente adstrita, quer por ter mantido na ordem jurídica uma liquidação de imposto manifestamente ilegal, por erro sobre os pressupostos de direito.

(iii) Do direito dos Requerentes à anulação parcial da liquidação de IRS referente aos rendimentos do ano de 2022, com restituição do indevido, acrescido de juros indemnizatórios.

O ato tributário de liquidação, do qual emerge uma obrigação pecuniária, é um ato divisível, quer por natureza, quer por determinação legal, como resulta do n.º 1 do artigo 100.º, da LGT, que, mesmos nos casos de anulação parcial do ato impugnado, obriga a Autoridade Tributária e Aduaneira "*à plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei*".

Embora os Requerentes aleguem ter procedido ao pagamento do imposto e tenham peticionado o reembolso do montante indevidamente pago, sem que tenham feito juntar aos autos prova desse pagamento, vem o mesmo admitido pela Requerida nos pontos G da Resposta e das Alegações escritas, em que afirma que "*G. A haver lugar ao pagamento de reembolso, o valor do mesmo deve ser determinado em sede de execução da decisão arbitral.*".

Efetivamente, os Requerentes pedem a restituição de uma quantia certa, correspondente ao montante do imposto cuja anulação pretendem; todavia, não cabe aos Tribunais a prática de atos administrativos e, estando em causa uma liquidação complexa, cuja anulação parcial implica o recálculo do rendimento coletável e a determinação da taxa progressiva aplicável à parte do rendimento a tributar, deverá o valor do imposto a restituir ser determinado pela Requerida em sede de execução de sentença.

Peticionam ainda os Requerentes o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º, da LGT, sobre o valor do imposto indevidamente pago.

O artigo 43.º, da LGT, contém o regime dos juros indemnizatórios, fixando o momento a partir do qual os mesmos são devidos, por erro imputável aos serviços (n.ºs 1 e 2) ou por "outras circunstâncias" (n.º 3), bem como a respetiva taxa (n.º 4) e a consequência do atraso na execução da sentença transitada em julgado (n.º 5).

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

No caso concreto, apesar de a liquidação de IRS do ano de 2022 ter sido efetuada com base nos elementos declarados pelos Requerentes, admite a Requerida que a mesma foi emitida de acordo com as "orientações genéricas" da AT[2] então em vigor sobre a tributação da partilha com recebimento de tornas.

A liquidação efetuada de acordo orientações genéricas da Requerida consubstancia erro imputável aos serviços, conforme o n.º 2 do artigo 43.º, da LGT, "*apesar de a liquidação ser efetuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas*".

Nestes termos, há que reconhecer o direito dos Requerentes a juros indemnizatórios sobre o montante do imposto cuja restituição lhes é devida, desde a data do respetivo pagamento.

(iv) Da inconstitucionalidade da interpretação normativa conducente à decisão de procedência do pedido de pronúncia arbitral

Suscita a Requerida a inconstitucionalidade da interpretação que considere a partilha com adjudicação e recebimento de tornas não abrangida pela norma de incidência contida na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRS, por violação dos princípios constitucionais da igualdade tributária e da capacidade contributiva, consagrados nos artigos 13.º, 103.º e 104.º, da Constituição da República Portuguesa (CRP).

O princípio da igualdade tributária, na sua vertente material e no que aos impostos respeita, baliza-se pela *capacidade contributiva*, revelada pelo rendimento, pelo património ou pelo consumo, que opera como pressuposto da tributação.

[2] As orientações genéricas são atos administrativos "*que têm um campo de abrangência potencialmente geral e abstrato, sendo aptos a atingir com os seus efeitos um número indeterminado ou indeterminável de pessoas e de situações* (…) *que a Administração pode emanar para proceder à uniformização da interpretação ou aplicação das normas tributárias, nos casos em que nestas normas são utilizados, por exemplo, conceitos indeterminados ou polissémicos.*". Joaquim Freitas da Rocha, Lições de Procedimento e Processo Tributário, Coimbra Editora, 5.º Edição, 2014, págs. 23 e 24.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Porém, tem a jurisprudência do Tribunal Constitucional entendido que o princípio da igualdade tributária carece de valor absoluto, devendo ser "*compatibilizado com outros princípios com dignidade constitucional, como o princípio do Estado Social, a liberdade de conformação do legislador, e certas exigências de praticabilidade e cognoscibilidade do facto tributário, indispensáveis também para o cumprimento das finalidades do sistema fiscal*"[3].

De entre os referidos princípios, avulta o princípio da legalidade fiscal, que estabelece que "*Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes*." (artigos 103.º, n.º 2 e 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP).

Enquanto corolário do princípio da legalidade, o princípio da tipicidade da lei fiscal tem como consequência que os impostos "*só podem ser cobrados quando se verificam os pressupostos aos quais a lei condiciona a existência de uma obrigação fiscal devendo o intérprete cuidar de a conceber em termos restritos, aplicável, consequentemente, apenas aos casos e situações inequivocamente naquela previstos*"[4], encontrando-se, por isso, vedada a integração analógica das normas de incidência (artigo 11.º, n.º 4, da LGT).

Concluindo-se que, em substância, a partilha com adjudicação e recebimento de tornas pelos herdeiros não adjudicatários equivale à cessão do quinhão hereditário, excluída do âmbito de aplicação da norma de incidência do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS, considera o Tribunal Arbitral não se encontrarem preenchidos os requisitos para declarar a inconstitucionalidade da interpretação contrária à propugnada pela Requerida nos presentes autos.

B. Questões de conhecimento prejudicado

[3] Cfr., entre outros, o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 142/2004, Processo n.º 453/03.
[4] Cfr. o Sumário do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 29/01/2020, Processo n.º 03104/11.0BEPRT 0772/18.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Tendo em conta a fundamentação que antecede, fica prejudicado o conhecimento das demais questões suscitadas nos autos, por inutilidade (artigo 608.º, n.º 2, do CPC, subsidiariamente aplicável ao processo arbitral tributário, nos termos do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

IV. DECISÃO

Com base nos fundamentos enunciados supra, decide o Tribunal Arbitral em julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência,

i. Declarar a ilegalidade do ato de tácito de indeferimento do pedido de revisão oficiosa deduzido contra a liquidação de IRS n.º 2023...;
ii. Determinar a anulação parcial da liquidação de IRS n.º 2023..., pelo montante que vier a ser determinado em execução da presente decisão arbitral;
iii. Condenar a Requerida na restituição do montante do imposto pago em excesso pelos Requerentes, acrescido de juros indemnizatórios à taxa legal, a determinar nos termos do artigo 43.º, n.ºs 1 e 2, da LGT.
iv. Condenar a Requerida no pagamento das custas arbitrais.

VALOR DO PROCESSO: De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.ºs 1 e 2, do CPC, 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor do processo em € 6 494,21 (seis mil quatrocentos e noventa e quatro euros e vinte e um cêntimos), indicado pelos Requerentes e equivalente à importância cuja anulação pretendem.

CUSTAS: Calculadas de acordo com o artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e da Tabela I a ele anexa, no valor de € 612,00 (seiscentos e dezoito euros), a cargo da Requerida.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Notifique-se.

Lisboa, 26 de outubro de 2026.

O Árbitro,

Mariana Vargas

A redação da presente decisão rege-se pelo acordo ortográfico de 1990.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt