CAAD: Arbitragem Tributária
Processo n.º: 584/2026-T
Tema: IRS - Mais-valias. Alienação conjunta de imóvel integrante de heranças indivisas antes da partilha. Incidência tributária.

SUMÁRIO: I — Enquanto a herança permanecer indivisa, cada co-herdeiro é titular de uma quota ideal sobre a universalidade hereditária, e não de direitos reais individualizados sobre cada um dos bens que a integram.

II - A alienação conjunta de um imóvel determinado, ao abrigo do artigo 2091.º, n.º 1, do Código Civil, não equivale à prévia atribuição de direitos de propriedade ou compropriedade sobre esse imóvel aos co-herdeiros.

III — Os ganhos imputados aos co-herdeiros em consequência da alienação conjunta de um imóvel integrante de herança indivisa, antes da partilha, não se encontram abrangidos pelo artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS.

IV — Os princípios da igualdade tributária e da capacidade contributiva não permitem alargar a norma de incidência a factos nela não previstos, nem suprir, mediante integração analógica, eventuais lacunas em matéria sujeita à reserva de lei fiscal.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Alexandra Iglésias e Inês Moreira dos Santos (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral coletivo, constituído em 28-07-2026, acordam no seguinte:

1. RELATÓRIO

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

A..., divorciado, titular do cartão de cidadão n.º ..., válido até 21 de novembro de 2029, contribuinte fiscal n.º ..., residente na Rua ..., n.º ..., ...-... Arruda dos Vinhos, e B..., divorciada, titular do cartão de cidadão n.º ..., válido até 24 de abril de 2029, contribuinte fiscal n.º ..., residente na ..., n.º ..., ..., ...-... ..., Cadaval, doravante conjuntamente designados por "Requerentes", apresentaram, em coligação, pedido de constituição de tribunal arbitral e de pronúncia arbitral, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante "RJAT".

O pedido tem por objeto imediato a decisão de indeferimento expresso da reclamação graciosa n.º ...2025..., apresentada pelo Requerente A..., e o indeferimento tácito da reclamação graciosa n.º ...2025..., apresentada pela Requerente B..., e por objeto mediato os seguintes atos de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares ("IRS"), referentes ao ano de 2024:

a) Liquidação n.º 2025..., de 19 de julho de 2025, emitida em nome do Requerente A..., com o valor a pagar de €36.150,79, incluindo juros compensatórios;

b) Liquidação n.º 2025..., de 19 de julho de 2025, emitida em nome da Requerente B..., com o valor a pagar de €27.300,06, incluindo juros compensatórios.

Os Requerentes pedem a declaração de ilegalidade e a consequente anulação dos atos impugnados, bem como o reembolso do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios, e a condenação da Requerida no pagamento das custas do processo. Atribuíram ao pedido o valor de €62.986,42, correspondente à importância cuja anulação pretendem.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante também designada por "AT" ou "Requerida".

Em 16-09-2026, a Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou Resposta, na qual defendeu a improcedência do pedido, e juntou o processo administrativo.

Por despacho de 30-09-2026, proferido ao abrigo do artigo 18.º do RJAT, o Tribunal Arbitral dispensou a reunião prevista naquele artigo e a apresentação de alegações e determinou o pagamento da taxa arbitral subsequente.

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

Em 20-10-2026, os Requerentes apresentaram um requerimento no qual formularam alegação sobre a matéria da causa e juntaram o documento comprovativo do pagamento da taxa arbitral subsequente.

Por despacho de 21-10-2026, o Tribunal Arbitral não admitiu a alegação contida nesse requerimento e ordenou o seu desentranhamento.

2. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente para apreciar os pedidos de declaração de ilegalidade das liquidações de IRS impugnadas e das decisões de indeferimento das reclamações graciosas que as tiveram por objeto, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 4.º do RJAT e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se devidamente representadas.

A coligação dos Requerentes e a cumulação dos pedidos são admissíveis, nos termos do artigo 3.º, n.º 1, do RJAT, porquanto a procedência dos pedidos depende essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios e regras de direito. Com efeito, as liquidações impugnadas respeitam ao mesmo período de tributação e assentam na tributação dos ganhos imputados aos Requerentes em consequência da alienação conjunta de um imóvel integrante das heranças indivisas dos seus pais.

O pedido de constituição de tribunal arbitral, apresentado em 18-05-2026, é tempestivo relativamente a ambos os Requerentes.

Quanto ao Requerente A..., a decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2025...foi notificada em 23-02-2026, pelo que, na data da apresentação do pedido, ainda não tinha decorrido o prazo de 90 dias previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

Quanto à Requerente B..., a reclamação graciosa n.º ...2025... foi apresentada em 30-12-2025, sem que tivesse sido decidida no prazo de quatro meses previsto no artigo 57.º, n.º 1, da LGT. À data da apresentação do pedido arbitral já se encontrava, assim, formada a presunção de indeferimento

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

tácito, nos termos do n.º 5 do mesmo artigo, não tendo decorrido o prazo de 90 dias previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, conjugado com o artigo 102.º, n.º 1, alínea d), do CPPT.

Não foram suscitadas exceções que obstem ao conhecimento do mérito, nem se identificam outras questões prévias de que cumpra conhecer.

O processo não enferma de nulidades.

Cumpre apreciar e decidir.

3. MATÉRIA DE FACTO

a) Factos Provados

Com relevo para a decisão da causa, consideram-se provados os seguintes factos:

A) C..., mãe dos Requerentes, faleceu em 16-03-2014, no estado de casada com D..., sob o regime de comunhão geral de bens.

B) Foram seus herdeiros o cônjuge sobrevivo, D..., e os seus dois filhos, A... e B..., ora Requerentes.

C) D..., pai dos Requerentes, faleceu em 29-10-2019, no estado de viúvo de C... .

D) Os Requerentes são os únicos e universais herdeiros de D... .

E) Em 03-11-2020, foi apresentada a participação de transmissões gratuitas e a correspondente relação de bens, para efeitos de Imposto do Selo, através da declaração Modelo 1.

F) As heranças abertas por óbito de C... e de D... integravam diversos bens, entre os quais a fração autónoma designada pela letra "I", do prédio urbano descrito na Conservatória do Registo Predial sob o n.º ... e inscrito na matriz predial urbana sob o artigo..., da freguesia de ..., concelho de Lisboa.

G) Em 19-07-2021, foi efetuado o registo de aquisição do referido imóvel a favor dos Requerentes, por "*sucessão hereditária*", "*em comum e sem determinação de parte ou direito*".

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

H) À data da alienação do imóvel, as heranças abertas por óbito dos pais dos Requerentes não tinham sido objeto de partilha.

I) Em 04-09-2024, os Requerentes celebraram, conjuntamente, documento particular autenticado de compra e venda relativo ao imóvel identificado na alínea F), pelo preço de € 450.000,00.

J) Em 09-07-2025, a Requerente B... apresentou a declaração de rendimentos Modelo 3 de IRS referente ao ano de 2024, identificada com o n.º ..., na qual declarou, no Anexo G, a operação referida na alínea I) como alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis.

K) Em 19-07-2025, a AT emitiu, em nome da Requerente B..., a liquidação de IRS n.º 2025..., referente ao ano de 2024, da qual resultou o valor a pagar de € 27.300,06, com data-limite de pagamento de 01-09-2025.

L) À data da apresentação do pedido de pronúncia arbitral, a Requerente B... encontrava-se a proceder ao pagamento do imposto através de plano prestacional.

M) Em 16-07-2025, o Requerente A... apresentou a declaração de rendimentos Modelo 3 de IRS referente ao ano de 2024, identificada com o n.º..., na qual declarou, no Anexo G, a operação referida na alínea I) como alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis.

N) Em 19-07-2025, a AT emitiu, em nome do Requerente A..., a liquidação de IRS n.º 2025..., referente ao ano de 2024, da qual resultou o valor a pagar de € 36.150,79, com data-limite de pagamento de 01-09-2025.

O) O Requerente A... efetuou o pagamento integral da quantia apurada na liquidação referida na alínea anterior.

P) Em 30-12-2025, o Requerente A... apresentou reclamação graciosa da respetiva liquidação, através do Portal das Finanças, com o registo n.º 2025..., a qual foi instaurada sob o n.º ...2025... .

Q) Na mesma data, a Requerente B... apresentou reclamação graciosa da respetiva liquidação, através do Portal das Finanças, com o registo n.º 2025...0, a qual foi instaurada sob o n.º ...2025... .

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

R) Nas reclamações graciosas, os Requerentes contestaram a tributação dos ganhos decorrentes da alienação do imóvel integrante das heranças indivisas e pediram a anulação das liquidações na parte correspondente, bem como o reembolso do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios.

S) No âmbito da reclamação graciosa n.º ...2025..., foi proferido, em 16-01-2026, despacho relativo ao projeto de indeferimento, tendo o Requerente A... sido notificado, em 26-01-2026, para exercer o direito de audição prévia.

T) Em 10-02-2026, o Requerente A... exerceu o direito de audição prévia, por escrito, através do Portal das Finanças, requerendo a alteração do sentido do projeto de decisão.

U) Por despacho de 13-02-2026, foi indeferida a reclamação graciosa n.º ...2025..., tendo a decisão sido comunicada ao Requerente através de ofício datado de 18-02-2026.

V) Na fundamentação do indeferimento, a AT considerou que a operação respeitava à transmissão de um bem concreto e determinado da herança, ao abrigo do artigo 2091.º, n.º 1, do Código Civil, e não à alienação da herança ou de quinhão hereditário como um todo, concluindo pela sujeição dos ganhos a IRS, nos termos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS, em conformidade com o entendimento expresso no Ofício Circulado n.º 20281/2025, de 25 de julho.

W) A reclamação graciosa n.º ...2025..., apresentada pela Requerente B..., não foi decidida no prazo de quatro meses contado da sua apresentação.

X) Em 18-05-2026, os Requerentes apresentaram o pedido de constituição de tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

b) Factos não provados

Não existem outros factos com relevo para a decisão da causa que não se tenham provado.

c) Motivação da matéria de facto

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 Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada com base nos documentos juntos à petição inicial e no processo administrativo junto pela Autoridade Tributária com a resposta.

O requerimento apresentado pelos Requerentes em 20-10-2026 foi desentranhado, por despacho de 21-10-2026, pelo que a alegação nele contida não foi considerada na decisão da causa.

4. MATÉRIA DE DIREITO

a) Enquadramento do litígio

Os Requerentes são herdeiros das heranças abertas por óbito de C... e de D..., que permaneciam indivisas à data dos factos em apreciação.

Entre os bens integrantes dos patrimónios hereditários encontrava-se a fração autónoma designada pela letra "I", do prédio urbano descrito sob o n.º ... e inscrito na matriz sob o artigo..., da freguesia de ..., concelho de Lisboa, registada a favor dos Requerentes por sucessão hereditária, em comum e sem determinação de parte ou direito.

Em 04-09-2024, os Requerentes celebraram, conjuntamente, documento particular autenticado de compra e venda relativo àquele imóvel, pelo preço de € 450.000,00, sem que tivesse sido efetuada a partilha das heranças.

A operação foi declarada pelos Requerentes nos Anexos G das respetivas declarações Modelo 3 de IRS relativas ao ano de 2024, como alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis.

Com base nessas declarações, a AT emitiu as liquidações ora impugnadas.

b) Posições das partes

Os Requerentes alegam, em suma, que:

– enquanto as heranças permanecerem indivisas, cada herdeiro é titular de uma quota ideal sobre a universalidade hereditária, e não de direitos reais individualizados sobre os bens que a integram;

– intervieram na alienação do imóvel enquanto titulares dos direitos relativos às heranças indivisas, ao abrigo do artigo 2091.º do Código Civil, e não como proprietários ou comproprietários de um imóvel previamente adjudicado em partilha;

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

– a operação não configura, na sua esfera jurídica, uma alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis abrangida pelo artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS;

– esta conclusão encontra apoio na jurisprudência uniformizada pelo Supremo Tribunal Administrativo e no acórdão do Pleno daquele Tribunal de 17-12-2025, proferido no processo n.º 136/25.5BALSB.

A Autoridade Tributária e Aduaneira defende, em síntese, que:

– a alienação de uma herança ou de um quinhão hereditário, enquanto posição jurídica global numa universalidade, é distinta da alienação conjunta, pelos herdeiros, de um bem concreto e determinado integrante da herança;

– nos presentes autos foi alienado um imóvel determinado, através de documento particular autenticado de compra e venda, não tendo sido transmitida a posição hereditária global dos Requerentes;

– a operação, realizada ao abrigo do artigo 2091.º, n.º 1, do Código Civil, constitui uma alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, sujeita a IRS nos termos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do respetivo Código;

– a jurisprudência uniformizada relativa à cessão de quinhão hereditário não é aplicável à venda de um imóvel concreto da herança, como entendeu o Tribunal Central Administrativo Sul no acórdão de 26-02-2026, processo n.º 1269/20.0BELRS.CS1;

– o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 17-12-2025 constitui uma decisão de não conhecimento do mérito do recurso, não podendo dele ser extraído um precedente que impeça a tributação;

– a interpretação que exclui de tributação os ganhos resultantes da alienação de um imóvel determinado integrante de herança indivisa viola os princípios constitucionais da igualdade tributária e da capacidade contributiva, favorecendo a manutenção da indivisão hereditária em relação às situações em que os herdeiros procedem à partilha antes da venda.

c) A questão a decidir

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

A questão essencial consiste em determinar se os ganhos imputados aos Requerentes em consequência da alienação conjunta de um imóvel integrante de heranças indivisas, antes de efetuada a respetiva partilha, se encontram abrangidos pelo artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS.

Não está em causa a possibilidade de os herdeiros alienarem conjuntamente bens determinados da herança, ao abrigo do artigo 2091.º do Código Civil, nem o efeito translativo do direito de propriedade para o adquirente.

O que importa apreciar é se essa operação permite imputar a cada um dos co-herdeiros, para efeitos da norma de incidência de IRS, a alienação de um direito real individualizado sobre o imóvel, atendendo à natureza dos direitos de que era titular antes da partilha.

Importa ainda esclarecer que o artigo 36.º, n.º 4, da LGT estabelece que "*a qualificação do negócio jurídico efetuada pelas partes, mesmo em documento autêntico, não vincula a administração tributária*".

Por conseguinte, a designação do negócio como compra e venda não dispensa a sua qualificação jurídico-tributária. Essa qualificação deve atender aos factos efetivamente verificados, incluindo a situação de indivisão hereditária, sem alterar o objeto do negócio ou pressupor a realização de uma partilha que não ocorreu.

d) A jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo

O Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, no acórdão de 29-04-2025, proferido no processo n.º 33/24.1BALSB e publicado no Diário da República, 1.ª série, de 04-06-2025, sob o n.º 7/2025, uniformizou jurisprudência nos seguintes termos:

«*A alienação de quinhão hereditário não configura "alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis", nos termos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do Código do IRS, pelo que não estão sujeitos a este imposto os eventuais ganhos resultantes dessa alienação*».

Esta orientação assenta na distinção entre a titularidade de uma quota sobre a universalidade hereditária e a titularidade de direitos reais sobre os bens que individualmente a integram.

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

Com efeito, nos termos do artigo 2030.º, n.º 2, do Código Civil, o herdeiro sucede na totalidade ou numa quota do património do falecido. Havendo pluralidade de herdeiros, cada um participa na comunhão hereditária através de uma quota ideal sobre esse património autónomo, sem que tal participação se traduza, enquanto subsistir a indivisão, na titularidade individualizada de direitos de propriedade ou de compropriedade sobre cada um dos bens do acervo.

É a partilha que concretiza os bens ou direitos destinados ao preenchimento do quinhão de cada herdeiro, considerando-se este, por força do artigo 2119.º do Código Civil, sucessor único dos bens que lhe forem atribuídos, com efeitos reportados à abertura da sucessão. A circunstância de a herança ser constituída por imóveis, ainda que exclusivamente, não altera a natureza da posição jurídica dos co-herdeiros antes desse momento.

Foi com base nesta caracterização que o Supremo Tribunal Administrativo afastou a subsunção da alienação do quinhão hereditário à previsão do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS: a transmissão de uma participação na universalidade hereditária não se identifica com a alienação de um direito real sobre um imóvel, não podendo aquela ser abrangida pela norma de incidência mediante integração analógica.

Importa, todavia, delimitar o alcance desta jurisprudência na resolução do presente litígio. O enunciado uniformizador reporta-se à alienação de quinhão hereditário, ao passo que, nos autos, está em causa a alienação conjunta, pelos co-herdeiros, de um imóvel determinado integrante de heranças indivisas. A aplicação daquela orientação exige, por isso, que se aprecie a transponibilidade da sua fundamentação para esta configuração negocial, à luz também da jurisprudência posterior.

Neste contexto, reveste particular relevância o acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 17-12-2025, proferido no processo n.º 136/25.5BALSB.

Este aresto incidiu sobre o recurso interposto pela Autoridade Tributária e Aduaneira da decisão arbitral de 18-08-2025, proferida no processo n.º 1318/2024-T, na qual se discutia a tributação dos ganhos decorrentes da alienação de um prédio determinado integrante de herança indivisa, titulada como compra e venda. A distinção entre a transmissão de um bem concreto do acervo

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

hereditário e a cessão do quinhão hereditário globalmente considerado constituía, precisamente, um dos fundamentos invocados pela AT para sustentar a sujeição a imposto.

O Supremo Tribunal Administrativo não conheceu do mérito do recurso, por aplicação do artigo 152.º, n.º 3, do CPTA, por remissão do artigo 25.º, n.º 3, do RJAT, considerando que a orientação acolhida na decisão arbitral recorrida se encontrava em conformidade com a sua jurisprudência consolidada, expressa no acórdão de 29-04-2025.

Embora não constitua uma nova decisão uniformizadora sobre a tributação da alienação de bens determinados da herança, este acórdão assume relevância pelo fundamento do não conhecimento do recurso. Com efeito, o juízo de conformidade com a jurisprudência consolidada foi formulado numa situação em que a individualização do imóvel alienado e a distinção defendida pela AT haviam sido expressamente colocadas à consideração do Supremo Tribunal Administrativo. Esse juízo constitui, assim, um elemento interpretativo relevante para a determinação do alcance da orientação uniformizada, sem dispensar a fundamentação autónoma da solução a adotar nos presentes autos.

A solução de não sujeição foi igualmente acolhida na decisão arbitral de 17-03-2026, proferida no processo n.º 948/2025-T, cuja fundamentação se acompanha, com as adaptações impostas pela factualidade ora em apreciação. Também nessa decisão se ponderou a distinção entre a alienação de imóveis determinados integrantes de heranças indivisas e a transmissão de quinhões hereditários, atribuindo-se relevo decisivo à natureza da posição jurídica dos alienantes antes da partilha.

No mesmo sentido se pronunciaram, posteriormente, as decisões arbitrais proferidas nos processos n.ºs 1013/2025-T, de 18-05-2026, 123/2026-T, de 23-06-2026, 227/2026-T, de 30-06-2026, 290/2026-T, de 16-09-2026, e 168/2026-T, de 22-09-2026, que acolheram a não sujeição a IRS dos ganhos correspondentes às participações hereditárias na alienação de imóveis determinados integrantes de heranças indivisas. Esta convergência, sem eliminar a divergência jurisprudencial existente, reforça o entendimento de que a individualização do bem alienado não basta, por si só, para afastar a relevância da natureza jurídica dos direitos dos co-herdeiros antes da partilha.

É neste quadro que deve ser ponderada a jurisprudência referida. O dever de atender à interpretação e aplicação uniformes do direito, consagrado no artigo 8.º, n.º 3, do Código Civil, exige

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

a consideração da fundamentação das decisões e da correspondência entre as situações nelas apreciadas e a dos presentes autos. Sem atribuir à jurisprudência invocada força legislativa ou eficácia vinculativa geral, reconhece-se a sua autoridade interpretativa, acolhendo-se a orientação nela expressa pelas razões que de seguida se desenvolvem.

e) Apreciação da questão

O artigo 2030.º, n.º 2, do Código Civil estabelece que "*diz-se herdeiro o que sucede na totalidade ou numa quota do património do falecido e legatário o que sucede em bens ou valores determinados*". Os co-herdeiros sucedem, assim, no património do autor da sucessão enquanto universalidade jurídica, sendo titulares de quotas ideais sobre a massa patrimonial autónoma que constitui a herança, e não de direitos individualizados sobre cada um dos bens que a integram.

A aquisição do domínio e da posse dos bens hereditários pela aceitação, nos termos do artigo 2050.º do Código Civil, não dissolve a comunhão hereditária nem converte, por si só, a participação de cada co-herdeiro num direito de propriedade ou de compropriedade sobre os bens concretos do acervo. É com a partilha que se determina quais os bens destinados ao preenchimento de cada quinhão, considerando-se então cada herdeiro, por força do artigo 2119.º do mesmo Código, sucessor único dos bens que lhe forem atribuídos, com efeitos reportados à abertura da sucessão.

Neste quadro, o artigo 2091.º, n.º 1, do Código Civil, ao prever o exercício conjunto dos direitos relativos à herança, fora dos casos especialmente regulados, permite aos co-herdeiros alienar bens determinados do património hereditário. Essa faculdade de disposição conjunta não pressupõe, porém, nem produz, como condição prévia da alienação, a atribuição a cada herdeiro de uma quota do direito de propriedade sobre o bem transmitido. A legitimidade para dispor coletivamente de um bem da herança não se confunde, portanto, com a titularidade individualizada de direitos reais sobre esse bem.

É esta distinção que importa considerar na aplicação do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS. Ao sujeitar a tributação os ganhos resultantes da alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, o legislador delimitou a incidência por referência à natureza jurídica dos direitos alienados, não estabelecendo uma cláusula geral de tributação de quaisquer ganhos economicamente relacionados com 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

Nos presentes autos, ficou assente que o imóvel alienado integrava as heranças indivisas dos pais dos Requerentes e que, à data da transmissão, não tinha sido efetuada a respetiva partilha. O registo de aquisição por sucessão hereditária, em comum e sem determinação de parte ou direito, mostra-se consonante com essa situação.

A identificação do imóvel no documento de compra e venda e a estipulação do respetivo preço delimitam o objeto do negócio, mas não demonstram a existência de uma partilha anterior nem a atribuição a cada Requerente de um direito individual de propriedade ou de compropriedade sobre aquele bem.

Reconhece-se que a alienação conjunta produziu a transmissão do direito de propriedade para o adquirente. Todavia, seguindo a orientação acolhida na decisão arbitral n.º 948/2025-T, esse efeito translativo não basta para concluir que cada co-herdeiro alienou, na sua esfera jurídica individual, um direito real de que fosse titular antes da partilha. A aquisição da propriedade pelo comprador e a natureza da posição jurídica dos alienantes constituem planos distintos, cuja diferenciação não pode ser omitida na aplicação da norma de incidência.

Para alcançar esta conclusão não é necessário requalificar o negócio como cessão global dos quinhões hereditários. Aceita-se que a alienação incidiu sobre um imóvel determinado das heranças; o que se discute é se os ganhos imputados aos Requerentes, atendendo à natureza dos direitos de que eram titulares, preenchem a previsão do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS.

Por conseguinte, não procede o argumento da Requerida segundo o qual a pretensão deve improceder, por aplicação do artigo 74.º da LGT, em virtude da falta de prova de uma cessão global dos quinhões hereditários. Os factos relevantes para a caracterização da operação encontram-se assentes. A sua qualificação jurídico-tributária constitui matéria de direito, não podendo a resolução da controvérsia ficar dependente da demonstração de um negócio diferente daquele cuja tributação se aprecia.

O Tribunal ponderou a jurisprudência de sentido contrário invocada pela Requerida, designadamente o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 26-02-2026, proferido no processo n.º 1269/20.0BELRS.CS1, que distinguiu a alienação do quinhão hereditário da venda

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

conjunta de imóveis determinados pelos herdeiros, considerando esta última abrangida pela referida norma de incidência.

Não se acompanha, contudo, essa interpretação. A distinção entre as duas modalidades negociais, embora juridicamente relevante, não resolve, por si só, a questão da incidência na esfera de cada co-herdeiro. A possibilidade de alienação conjunta de bens determinados não elimina a comunhão hereditária nem permite atribuir retrospetivamente aos alienantes direitos reais individualizados sobre esses bens. É precisamente na relevância a conferir à posição jurídica de cada herdeiro antes da alienação que a orientação ora acolhida diverge da sustentada pela Requerida.

Também a invocação do artigo 238.º, n.º 1, do Código Civil não conduz a conclusão diferente. Não se atribui às declarações negociais um sentido sem correspondência no documento, nem se desconsidera que foi vendido um imóvel concreto. A controvérsia respeita à qualificação tributária dos ganhos imputados aos co-herdeiros e ao alcance da norma de incidência, e não à substituição do objeto do negócio por uma universalidade patrimonial que as partes não declararam transmitir.

Por outro lado, a inscrição da operação no Anexo G das declarações de rendimentos não constitui fundamento autónomo da obrigação tributária. A qualificação adotada pelo contribuinte no cumprimento das suas obrigações declarativas não dispensa a verificação dos pressupostos legais de incidência, nem torna tributável um ganho que neles não se enquadre.

De igual modo, o artigo 19.º do Código do IRS, ao regular a imputação dos rendimentos em situações de contitularidade, pressupõe que estes se encontrem sujeitos a imposto. A repartição do rendimento pelos titulares não substitui a prévia demonstração da sua inclusão numa norma de incidência, nem converte a participação na comunhão hereditária num direito real individualizado sobre cada imóvel do acervo.

Acresce que, nos termos do artigo 11.º, n.º 2, da LGT, os conceitos próprios de outros ramos do direito conservam o respetivo sentido quando utilizados pelas normas fiscais, salvo se outro decorrer diretamente da lei. Ora, o artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS não estabelece uma equiparação entre a quota na comunhão hereditária e a titularidade de um direito real sobre cada um dos imóveis que a integram.

A consideração da substância económica dos factos tributários, prevista no artigo 11.º, n.º 3, da LGT, também não constitui fundamento autónomo para alargar a incidência do imposto. A equivalência

económica entre os ganhos obtidos em diferentes configurações jurídicas não permite prescindir dos elementos que o legislador elegeu para definir o facto tributário.

Finalmente, tratando-se de matéria de incidência tributária, abrangida pela reserva de lei consagrada nos artigos 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, alínea i), da Constituição, encontra-se vedada a integração analógica de eventuais lacunas, nos termos do artigo 11.º, n.º 4, da LGT. Nem a Administração Tributária nem os tribunais podem suprir a ausência de previsão legal mediante a criação de um facto tributário fundado apenas na proximidade económica dos resultados.

Conclui-se, assim, que os ganhos imputados aos Requerentes em consequência da alienação conjunta do imóvel integrante das heranças indivisas, antes da partilha, não se subsumem à previsão do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS.

f) Questão de inconstitucionalidade suscitada pela Autoridade Tributária e Aduaneira

A Requerida sustenta que a interpretação que exclui de tributação os ganhos resultantes da alienação de um imóvel determinado integrante de herança indivisa viola os princípios da igualdade tributária e da capacidade contributiva, consagrados nos artigos 13.º, 103.º e 104.º da Constituição.

Para esse efeito, compara a venda realizada depois da partilha com a alienação do mesmo imóvel pelos herdeiros antes da partilha, salientando a equivalência económica dos ganhos e o possível incentivo à manutenção da indivisão.

O princípio da igualdade tributária exige que situações substancialmente iguais sejam tratadas de forma igual e que situações diferentes sejam tratadas de modo diferenciado, na medida dessa diferença.

A capacidade contributiva constitui um critério fundamental de repartição dos encargos fiscais.

Todavia, estes princípios devem ser conjugados com outros princípios constitucionais estruturantes do sistema fiscal, designadamente a legalidade tributária, consagrada nos artigos 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, alínea i), da Constituição, e a segurança jurídica, decorrente do princípio do Estado de direito democrático previsto no artigo 2.º.

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

A Constituição exige a tributação segundo a capacidade contributiva, mas não dispensa a previsão legal dos elementos essenciais dos impostos. A existência de um ganho económico não permite, por si só, exigir um imposto cuja norma de incidência não abranja o facto que lhe deu origem.

Como se salientou na decisão arbitral n.º 948/2025-T, nem todos os ganhos patrimoniais das pessoas singulares são tributados a título de mais-valias, mas apenas os abrangidos pelo elenco do artigo 10.º do Código do IRS ou por normas especiais.

A delimitação desse elenco corresponde a opções legislativas, nas quais podem ser ponderados, além da obtenção de receitas, critérios de praticabilidade e interesses extrafiscais.

No confronto apresentado pela Requerida existe também uma diferença jurídica: num caso, a partilha atribuiu aos alienantes direitos individualizados sobre o imóvel; no outro, mantém-se a comunhão hereditária.

A proximidade económica dos resultados não permite eliminar essa diferença na aplicação de uma norma de incidência delimitada pela natureza dos direitos alienados.

Os riscos de planeamento ou de manutenção deliberada da indivisão também não autorizam o alargamento da norma de incidência. A aplicação dos instrumentos legais de combate ao abuso depende dos respetivos pressupostos e procedimentos, não estando em apreciação nos presentes autos um ato de aplicação da cláusula geral anti-abuso.

A função do Tribunal Arbitral consiste na aplicação do direito constituído, nos termos do artigo 2.º, n.º 2, do RJAT, não lhe competindo substituir-se ao legislador na definição dos factos tributários.

Por conseguinte, não se considera materialmente inconstitucional a interpretação do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS segundo a qual os ganhos imputados aos Requerentes, nas circunstâncias dos autos, não se encontram abrangidos por aquela norma.

g) Conclusão

Conclui-se que os ganhos imputados aos Requerentes em consequência da alienação conjunta do imóvel integrante das heranças indivisas dos seus pais, antes da partilha, não se encontram abrangidos pelo artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS.

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

Consequentemente, as liquidações impugnadas enfermam de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito, nas partes em que tiveram como pressuposto aqueles ganhos.

Este vício justifica a anulação das correspondentes partes das liquidações e dos juros compensatórios que delas dependam, nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo, subsidiariamente aplicável por força do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

A decisão expressa de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2025..., que manteve a tributação controvertida, enferma do mesmo vício.

Quanto à reclamação graciosa n.º ...2025..., o indeferimento tácito constitui uma presunção estabelecida para permitir a reação contenciosa perante a falta de decisão, procedendo a pretensão de apreciação da legalidade da liquidação subjacente.

A anulação limita-se à tributação controvertida, preservando os demais elementos das liquidações que não são objeto do pedido.

5. Reembolso

O Requerente A... efetuou o pagamento integral da quantia apurada na respetiva liquidação, enquanto a Requerente B... se encontrava a proceder ao pagamento do imposto através de plano prestacional, conforme resulta das alíneas O) e L) da matéria de facto.

Na sequência da anulação das liquidações, nos termos referidos, os Requerentes têm direito à restituição das quantias efetivamente pagas em excesso, como consequência da reconstituição da situação que existiria se a ilegalidade não tivesse sido cometida, nos termos do artigo 100.º da LGT e do artigo 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT.

O montante a restituir não corresponde necessariamente à totalidade das quantias liquidadas ou pagas.

Relativamente ao Requerente A..., importa apurar a parte do imposto imputável à operação controvertida.

Quanto à Requerente B..., importa considerar as prestações efetivamente pagas.

A determinação dos montantes a reembolsar deve, por isso, ser remetida para execução da presente decisão, mediante recálculo do imposto com exclusão dos ganhos em causa e dos juros compensatórios deles dependentes, considerando os pagamentos realizados e os demais elementos relevantes das liquidações.

6. Juros indemnizatórios

O artigo 43.º, n.º 1, da LGT estabelece:

"*São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido*."

No caso em apreço, o erro identificado respeita ao enquadramento jurídico da operação nas liquidações emitidas pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

A inscrição da operação no Anexo G não converte a liquidação de IRS numa autoliquidação nem afasta, por si, a imputabilidade aos serviços de um erro de direito na aplicação da norma de incidência.

Designadamente, não há nexo de causalidade entre qualquer conduta dos Requerentes e a ilegalidade da liquidação, pois a inscrição da operação no anexo G é precisamente a conduta que a Autoridade Tributária e Aduaneira considera adequada nesta situação, mesmo depois da jurisprudência uniformizada do Supremo Tribunal Administrativo, como pode ver-se pela Informação Vinculativa n.º 28525, com despacho de 24 de outubro de 2025, referida na Ficha Doutrinária publicitada em

https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/CIRS/PIV_28525.pdf

A AT emitiu as liquidações com base no entendimento jurídico que manteve na decisão expressa da reclamação graciosa e na Resposta, não estando em causa uma inexatidão material dos factos declarados relativos à operação, que aceita no essencial.

Conclui-se pela existência de erro imputável aos serviços, para efeitos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT.

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 juros indemnizatórios são devidos sobre as quantias efetivamente pagas em excesso por cada Requerente, desde as respetivas datas de pagamento até à data do processamento da correspondente nota de crédito, nos termos do artigo 61.º, n.º 5, do CPPT.

A identificação dos pagamentos e a quantificação das importâncias sobre as quais incidem os juros serão efetuadas em execução da presente decisão.

Os juros serão calculados à taxa legal, nos termos dos artigos 43.º, n.º 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, do artigo 61.º do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de abril.

7. Decisão

De harmonia com o exposto, acordam neste Tribunal Arbitral em:

a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;

b) Declarar ilegal e anular a decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ..2025..., na parte em que manteve a tributação dos ganhos decorrentes da alienação do imóvel identificado na matéria de facto, e julgar procedente a pretensão deduzida na sequência do indeferimento tácito da reclamação graciosa n.º ...2025...;

c) Anular parcialmente as liquidações de IRS n.º 2025 ... e n.º 2025 ..., ambas de 19-07-2025 e referentes ao ano de 2024, nas partes em que têm como pressuposto os ganhos imputados aos Requerentes em consequência da alienação do imóvel integrante das heranças indivisas, incluindo os juros compensatórios que dependam dessa tributação;

d) Julgar procedente o pedido de reembolso e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a restituir a cada um dos Requerentes a quantia que vier a ser determinada em execução desta decisão arbitral, nos termos definidos no ponto 5;

e) Julgar procedente o pedido de juros indemnizatórios e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira no seu pagamento a cada um dos Requerentes, sobre as quantias a reembolsar, nos termos definidos no ponto 6;

f) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira nas custas do processo.

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

8. Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.ºs 1 e 2, do Código de Processo Civil, 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 62.986,42, indicado pelos Requerentes sem oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira, correspondente à importância cuja anulação é pedida.

9. Custas

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT e do artigo 4.º, n.º 5, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em € 2.448,00, de acordo com a Tabela I anexa àquele Regulamento, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Notifique-se.

Lisboa, 25 de Outubro de 2026

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(Alexandra Iglésias)

(Inês Moreira dos Santos)

(Relatora)

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