CAAD: Arbitragem Tributária
Processo n.º: 1126/2025-T
Tema: IRS – Mais-valias – Transmissão de bem imóvel integrante de herança indivisa – Artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS.

Sumário:
I. A transmissão onerosa de bem imóvel integrante de herança indivisa, que pode ser efetuada por acordo de todos os herdeiros nos termos do artigo 2091.º do Código Civil, constitui alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis nos termos e para os efeitos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS.
II. A alienação de imóvel concreto e determinado da herança indivisa, realizada conjuntamente por todos os herdeiros, distingue-se da alienação de quinhão hereditário, pelo que não lhe é aplicável a jurisprudência uniformizada pelo Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 7/2025, de 29 de abril de 2025.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

1. A..., titular do cartão de cidadão n.º..., emitido pelas entidades competentes da República Portuguesa e válido até ao dia 3 de agosto de 2031, e do número de identificação fiscal (doravante, "**NIF**")..., residente na Rua..., s/n, ..., ..., ... (doravante, o "**Requerente**"), veio, nos termos e para os efeitos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 2, 6.º, n.º 1, e 10.º e seguintes do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (doravante, "**RJAT**"), em conjugação com o artigo 99.º, alínea a), e o artigo 102.º, n.º 1, ambos do Código de Procedimento e de Processo Tributário (doravante, "**CPPT**"), requerer a constituição do tribunal arbitral, com a intervenção de árbitro singular, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira

(doravante, a "**Requerida**" ou "**AT**"), tendo em vista a declaração de ilegalidade da liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (doravante, "**IRS**") relativa ao ano de 2022, com o n.º 2023 ..., da qual resultou um montante total a pagar de € 40.950,34, e a condenação da Requerida no reembolso daquele montante acrescido de juros indemnizatórios, bem como a consequente anulação da decisão de indeferimento expresso do pedido de reclamação graciosa, ao qual foi atribuído o número de registo ...2025... .

2. De acordo com os artigos 5.º, n.º 2, alínea a) e 6.º, n.º 1, do RJAT, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa ("CAAD") designou como árbitra a signatária, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

3. O Tribunal Arbitral foi constituído no CAAD, em 6 de março de 2026, conforme comunicação do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD.

4. Notificada para o efeito, a Requerida apresentou a sua resposta no dia 17 de abril de 2026.

5. Por despacho proferido em 29 de abril de 2026, o Tribunal notificou o Requerente para proceder à indicação da matéria de facto sobre a qual recairia a inquirição das testemunhas por si arroladas, de forma a aferir a utilidade da reunião arbitral.

6. Em 11 de maio de 2026, o Requerente apresentou requerimento prescindindo da prova testemunhal.

7. No dia 26 de maio de 2026, o Tribunal proferiu despacho, notificando o Requerente para demonstrar que o seu cônjuge tinha conhecimento do presente processo de arbitragem tributária e que não se opunha ao mesmo, em relação ao qual o Requerente optou por não se pronunciar.

8. Em 19 de junho de 2026, o Tribunal proferiu despacho a dispensar a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, concedendo às partes a possibilidade de apresentarem alegações escritas, direito que o Requerente exerceu no dia 1 de julho de 2026 e a Requerida no dia 13 de julho de 2026.

9. Em 26 de agosto de 2026, o Tribunal proferiu despacho de prorrogação do prazo para prolação de decisão, nos termos do artigo 21.º, n.º 2, do RJAT, devido aos períodos de férias judiciais e atenta a tramitação processual e a complexidade do processo.

II. SÍNTESE DA POSIÇÃO DAS PARTES

10. Para fundamentar a sua posição quanto à ilegalidade da liquidação e da decisão de indeferimento expresso da reclamação graciosa que a manteve, o Requerente invocou, em suma, que a Autoridade Tributária:

a) violou o princípio da legalidade e da tipicidade fiscal por tributar a venda de um quinhão hereditário à luz do disposto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do Código do IRS;
b) incorreu em erro na apreciação da matéria de facto;
c) incorreu em erro quanto à forma de negócio;
d) incorreu em erro de direito na hierarquização entre o Acórdão de Uniformização de Jurisprudência e o Ofício Circulado n.º 20281/2025; e
e) violou o princípio da substância sobre a forma.

11. Subsidiariamente, o Requerente peticionou a correção da liquidação de IRS cuja legalidade aqui se discute, com fundamento em erro reconhecido pela AT quanto aos valores de aquisição declarados pelo Requerente.

12. Por sua vez, a Requerida defendeu-se apenas por impugnação, contrariando os vícios invocados pelo Requerente e sustentando que foi alienado um bem imóvel individualizado e não um quinhão hereditário, em concreto que:

a) o imóvel transacionado não era o único bem da herança;
b) a liquidação de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (doravante, "**IMT**") foi efetuada nos termos de uma aquisição de direito real;
c) a adquirente da alienação não assumiu as obrigações da herança;
d) não havia, no documento que oficializou a transação, alusão à transmissão de quinhão hereditário;
e) não é necessária a partilha prévia para haver venda de um bem concreto da herança;
f) existe jurisprudência que sustenta a posição da Requerida;
g) a não tributação da venda do bem imóvel transacionado violaria o princípio da prevalência da substância sobre a forma e os princípios da igualdade e da capacidade

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

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

III. SANEAMENTO

13. O Tribunal Arbitral singular foi regularmente constituído e é materialmente competente para apreciar o pedido, que foi tempestivamente apresentado nos termos dos artigos 5.º e 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT. As partes gozam de personalidade e de capacidade judiciárias, têm legitimidade e estão regularmente representadas, em conformidade com o disposto nos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT, e nos artigos 1.º, 2.º e 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março. O processo arbitral não enferma de nulidades.

IV. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

14. Analisada a prova produzida nos presentes autos, com relevo para a decisão da causa, consideram-se provados os seguintes factos:

a) O Requerente é casado em comunhão de adquiridos com B..., titular do NIF ... (cf. Doc. n.º 9 e Doc. n.º 11 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, doravante "**PPA**").

b) B... e C... são filhos e herdeiros de D... (doravante "**D...**") e de E... (doravante "**E...**") (cf. Doc. n.º 9 e Doc. n.º 11 juntos com o PPA).

c) Em 22 de março de 2012, D... faleceu, tendo sido realizada a respetiva habilitação de herdeiros no dia 3 de abril de 2012 (cf. Doc. n.º 11 junto com o PPA).

d) Do ativo inscrito na participação de Imposto do Selo apresentada por óbito de D... consta um prédio urbano, identificado pelo artigo matricial ..., fração A, da freguesia do ..., bem como valores monetários depositados em contas bancárias (cf. Doc. n.º 10 junto com o PPA).

e) Em 24 de janeiro de 2021, faleceu E..., tendo sido realizada a respetiva habilitação de herdeiros no dia 20 de abril do mesmo ano (cf. Doc. n.º 9 junto com o PPA).

f) Do ativo inscrito na participação de Imposto do Selo apresentada por óbito de E... consta um prédio urbano, identificado pelo artigo matricial ..., fração A, da freguesia de ..., bem como valores monetários depositados em contas bancárias (cf. Doc. n.º 8 junto com o PPA).

g) O artigo matricial ..., da freguesia de ... corresponde ao anterior artigo matricial ..., da freguesia do..., conforme consta do portal das finanças.

h) Em 29 de março de 2022, por documento particular autenticado, outorgado pelo Requerente e pela sua mulher, na qualidade de herdeira, em seu nome e como procuradora do seu irmão também herdeiro, a escritura que titulava a venda da fração autónoma A, correspondente ao rés-do-chão esquerdo do prédio urbano em regime de propriedade horizontal pela apresentação n.º 15, de 10 de outubro de 1991, sito na ... n.º..., freguesia de..., concelho de Lisboa, descrito na Conservatória do Registo Predial de Lisboa sob o número ... da freguesia do ..., por € 520.000,00 (cf. Docs. n.ºs 6 e 7 juntos com o PPA).

i) Em 26 de junho de 2023, o Requerente e a sua mulher entregaram a declaração de IRS Modelo 3 n.º ...-2022-..., respeitante ao ano de 2022, na qual declararam, no anexo G, a alienação de um imóvel (cf. processo administrativo junto pela Requerida).

j) A Requerida emitiu a liquidação de IRS n.º 2023..., respeitante ao período de 2022, no valor de € 40.950,34 (cf. Doc. n.º 1 junto com o PPA).

k) Em 28 de agosto de 2023, a liquidação foi paga pelo Requerente (cf. processo administrativo junto pela Requerida).

l) Em 31 de maio de 2025, o Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa solicitando a anulação parcial do ato tributário de liquidação de IRS n.º 2023... (cf. processo administrativo junto pela Requerida).

m) Em 18 de junho de 2025 a revisão oficiosa foi convolada em reclamação graciosa (cf. processo administrativo junto pela Requerida).

n) Em 1 de agosto de 2025, a Requerida solicitou a junção de cópia integral do documento particular autenticado outorgado no dia 29 de março de 2022 (cf. processo administrativo junto pela Requerida).

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

o) Em 25 de agosto de 2025, foi proferido projeto de decisão de indeferimento da reclamação graciosa (cf. processo administrativo junto pela Requerida) e o Requerente foi notificado para exercer o seu direito de audiência prévia (cf. processo administrativo junto pela Requerida).

p) Em 9 de setembro de 2025, o Requerente interpôs recurso hierárquico (cf. Doc n.º 4 junto com o PPA), que foi convolado em audiência prévia pela Requerida (cf. processo administrativo junto pela Requerida).

q) Em 22 de setembro de 2025 a Requerida proferiu despacho de indeferimento da reclamação graciosa, mantendo a liquidação reclamada (cf. processo administrativo junto pela Requerida).

A.2. Factos dados como não provados

Não existem factos relevantes para a decisão que não tenham sido considerados provados.

A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

1. Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cf. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3, do Código de Processo Civil, doravante "**CPC**", aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

2. 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 (cf. artigo 596.º do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

3. Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º, n.º 7, do CPPT, a prova documental e o Processo Administrativo juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

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

V. DO DIREITO

A. Questão prévia – Da legitimidade do Requerente

4. Nos termos do artigo 9.º, n.º 1 do CPPT, aplicável à arbitragem tributária *ex vi* artigo 29.º do RJAT, têm legitimidade, no procedimento tributário, quaisquer pessoas que provem ter um "*interesse legalmente protegido*".

5. Sendo o objeto mediato do presente processo arbitral a liquidação de IRS n.º 2023..., decorrente da apresentação da declaração Modelo 3 n.º ...-2022-..., apresentada conjuntamente pelo Requerente e pela sua mulher B..., ambos têm interesse na sua anulação e ambos têm legitimidade ativa na presente ação.

6. Sucede que tanto a reclamação graciosa como o presente pedido de pronúncia arbitral foram apresentados pelo Requerente, individualmente. Neste contexto, importa apreciar se estamos perante uma preterição de litisconsórcio necessário, nos termos do artigo 34.º do CPC, aplicável *ex vi* artigo 2.º, alínea e), do CPPT.

7. Por despacho proferido no dia 26 de maio de 2026, o Tribunal solicitou que o Requerente demonstrasse que o seu cônjuge tinha conhecimento do presente processo e que não se opunha ao mesmo, devendo, caso assim pretendesse, promover a sua adesão aos autos.

8. O Requerente optou por não responder ao despacho.

9. De todo o modo, conclui-se pela legitimidade ativa do Requerente, considerando o disposto no artigo 16.º, n.º 5, da Lei Geral Tributária (doravante, "**LGT**"), que prevê que "[q]*ualquer dos cônjuges pode praticar todos os actos relativos à situação tributária do agregado familiar e ainda os relativos aos bens ou interesses de outro cônjuge, desde que este os conheça e não se lhes tenha expressamente oposto*", e no n.º 6 do mesmo artigo, que determina que "[o] *conhecimento e a ausência de oposição expressa referidas no número anterior presumem-se, até prova em contrário*".

10. É certo que tais normas dizem respeito à capacidade tributária. No entanto, tem a jurisprudência aplicado idêntico critério para aferir a legitimidade processual. Neste sentido, *vide* a decisão proferida no processo n.º 124/2015-T, de 27 de outubro de 2015, em que o Tribunal entendeu que "*[n]uma situação destas, em que os cônjuges são*

solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto que incide sobre os rendimentos do respectivo agregado familiar, responsabilidade que abrange a totalidade da dívida tributária, os juros e demais encargos legais, de acordo com os artigos 21.º, n.º 1, e 22º, n.º 1, da Lei Geral Tributária (LGT), encontra-se justificada a capacidade judiciária de qualquer dos cônjuges e, consequentemente, não será questionável a legitimidade de qualquer um". No mesmo sentido pronunciou-se o Tribunal Arbitral na decisão proferida no processo n.º 1303/2024-T, de 16 de maio de 2025: "(…) *o Requerente tem legitimidade activa para agir em Juízo sem intervenção processual do cônjuge, em processo onde se discute a legalidade do acto tributário de liquidação de IRS resultante de uma declaração apresentada por ambos, com englobamento de rendimentos. A decisão que venha a ser adoptada produz os efeitos (imediatos e mediatos) quando aos dois cônjuges, tal como produziria se fossem ambos os demandantes processuais. Estando a matéria regulada nas normas de direito tributário não há que recorrer, neste caso, ao artigo 34º do CPC (litisconsórcio necessário), conforme resulta do artigo 2º do CPPT*".

11. Face ao exposto, inexistindo prova em contrário, presume-se o conhecimento pelo cônjuge do Requerente da apresentação do presente pedido arbitral e igualmente a ausência de oposição por parte do mesmo, considerando-se, por isso, que o Requerente é parte legítima.

B. Conhecimento do mérito

12. Decorre da factualidade *supra* elencada que, em 2022, foi alienado um bem imóvel (fração A, do prédio inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ... da freguesia de ..., concelho de Lisboa), que integrava o património hereditário indiviso deixado por D... e por E... .

13. Apesar da sistematização apresentada pelo Requerente no PPA, a questão *decidenda* em causa nos presentes autos é saber se a mais-valia originada pela venda desse imóvel que integrava uma herança indivisa é ou não tributável em sede de IRS nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do Código do IRS. O Requerente entende que não, alegando que a alienação incidiu sobre o quinhão hereditário, cujas eventuais mais-valias não estão sujeitas a IRS. Por sua vez, a AT entende que sim, sustentando que o objeto da alienação foi um imóvel concreto e específico (ainda que integrante de uma herança indivisa).

Vejamos,

B.1. Enquadramento normativo

14. Nos termos do artigo 2024.º do Código Civil, a sucessão é *"(...) o 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"*, sendo aberta, de acordo com o artigo 2031.º do Código Civil, no momento da morte do autor.

15. A espécie de sucessor varia em função da determinação ou indeterminação dos bens da herança a que é chamado (cf. artigo 2030.º do Código Civil). Caso a sucessão seja na totalidade ou numa quota do património do falecido, o sucessor é um herdeiro. Caso a sucessão seja em bens ou valores determinados, o sucessor é um legatário.

16. *"O domínio e posse dos bens da herança adquirem-se pela aceitação, independentemente da sua apreensão material"*, retroagindo os efeitos da aceitação ao momento da abertura da sucessão, i.e. ao momento da morte do autor (cf. artigo 2050.º do Código Civil).

17. A venda de quinhão hereditário é distinta da venda de bens imóveis integrantes de herança indivisa.

18. Quem vende, total ou parcialmente, o quinhão hereditário transmite a sua posição sobre a herança no seu conjunto, sendo que o comprador fica no lugar do herdeiro e só saberá que bens (e direitos ou deveres) concretos recebe no momento da partilha. O que é transmitido é uma quota ideal sobre a herança no seu conjunto – que pode ser constituída por apenas um direito, vários direitos, e conter ou não obrigações –, configurando um direito e não um bem. Esta venda de parte ou da totalidade de um quinhão hereditário pode ser feita por um herdeiro sozinho, mas os co-herdeiros têm direito de preferência, nos termos do artigo 2130.º do Código Civil.

19. Quem vende um imóvel determinado da herança transmite um bem concreto, que pertence ao património coletivo. Por esse motivo, a venda só produz plenamente os seus efeitos se for feita por todos os herdeiros, em conjunto, porque os direitos relativos à herança se exercem em conjunto (cf. artigo 2091.º, n.º 1, do Código Civil).

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

20. Ou seja, é notório que a lei civil distingue o regime aplicável em função do objeto da venda: *a)* direito à quota ideal sobre a herança *vs. b)* bem imóvel determinado.

21. A jurisprudência tem acolhido esta distinção, referindo-se a título de exemplo o Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães de 11.07.2024, proferido no processo n.º 2152/23.2T8GMR.G1, que refere:

«(...) J. P. Remédio Marques, loc. cit., pp. 272-273, entende que "[p]erante a referida autonomização patrimonial, (...), uma coisa é o direito ao quinhão hereditário e as faculdades jurídicas que o seu licere reconhece ao herdeiro casado; coisa diversa é o património hereditário indiviso onde se integram os imóveis. Repare-se que a alienação de herança ou de quinhão hereditário (arts. 2124 e ss. CC), tendo por objeto um direito próprio nos regimes de comunhão de adquiridos, não figura entre aqueles que carece de consentimento conjugal. A estas considerações acresce a oneração do direito a quinhão hereditário indiviso, mesmo que respeite a uma herança que contenha imóveis. Esse quinhão deverá ser qualificado como coisa móvel (art. 204, d, CC). Até porque antes da partilha não há qualquer direito de propriedade dos herdeiros aos bens em concreto que constituem a herança." O mesmo autor refere que alguma jurisprudência faz depender, porém, a alienação ou oneração do quinhão hereditário do qual faça parte um imóvel, do consentimento de ambos os cônjuges, exceto quando entre eles vigore o regime de separação de bens, atenta a similitude com o ato de repúdio e a repercussão deste ato na economia do casal (cf. art. 1683/2), do que dá como exemplo RP 28.01.2014 (722/09.0TBSTS-C.P1), relatado por Maria João Areias. Outra situação é aquela em ocorre a alienação do próprio imóvel que faz parte da herança a que concorre o cônjuge alienante, feita por este e pelos demais herdeiros. Nesta não está em causa a transmissão do quinhão hereditário, mas de um bem concreto e determinado da herança. Os transmitentes não atuam, porém, na qualidade de (com)proprietários do bem, que não têm, mas na de herdeiros. Esta confere-lhes, apenas, o direito a uma fração ideal do conjunto (herança), não podendo exigir que essa fração seja integrada por determinados bens ou por uma quota em cada um dos bens da herança a partilhar. Por esta razão, a alienação tem de ser feita com a intervenção de todos,

conforme ensina Rabindranath Capelo de Sousa, Lições de Direito das Sucessões, II, 2.ª ed., Coimbra: Coimbra Editora, 1997, pp. 80-81, não sendo concebível que apenas um ou alguns dos herdeiros alienem a parte do direito correspondente ao seu quinhão hereditário, continuando a dos restantes a integrar a herança. O bem vendido fica sub-rogado, no património hereditário, pelo produto da venda, compreendendo-se, assim, que em RP 12.07.2021 (3021/20.3T8GDM.PI), relatado por Jorge Seabra, se tenha decidido que "tendo os herdeiros procedido à venda (antes da partilha) de um imóvel pertença da herança, mas não estando de acordo quanto aos critérios de repartição do preço obtido com a venda, quanto à existência de despesas a cargo da herança e modo do seu pagamento e, ainda, quanto à existência ou não de outros bens da herança, essas questões têm que ser obrigatoriamente resolvidas em sede de processo especial de inventário e não através de ação sob a forma de processo comum."».

22. Partindo da diferença de situações fácticas – sustentada pela circunstância de existirem regimes jurídicos distintos –, importa determinar qual o regime tributário aplicável a cada uma.

23. Estando em causa rendimentos derivados de bens ou direitos pertencentes a várias pessoas, releva, como regra de incidência subjetiva, o artigo 19.º do Código do IRS, que determina que *"Os rendimentos que pertençam em comum a várias pessoas são imputados a estas na proporção das respetivas quotas, que se presumem iguais quando indeterminadas"*.

24. Isto porque, enquanto não houver partilha, cada herdeiro não é titular exclusivo de bens determinados da herança. A posição jurídica de cada um incide sobre a universalidade hereditária, em conjunto com os demais herdeiros, como decorre dos artigos 2050.º, n.º 1, e 2091.º, n.º 1, do Código Civil, nos termos dos quais, respetivamente, *"O domínio e posse dos bens da herança adquirem-se pela aceitação, independentemente da sua apreensão material"* e *"(...) os direitos relativos à herança só podem ser exercidos conjuntamente por todos os herdeiros ou contra todos os herdeiros."*.

25. Neste sentido, pronunciou-se o Tribunal Central Administrativo Norte no acórdão proferido no processo n.º 00212/22.6BEPRT, de 15.12.2022. Naquele aresto o Tribunal considerou que *"Para efeitos de IRS a herança indivisa é considerada como uma situação*

de contitularidade, sendo cada herdeiro tributado relativamente à sua quota-parte dos rendimentos gerados, nos termos do disposto no art. 19.º do Código do IRS. Respeitando o IRS exequendo à venda de património da herança indivisa de que a Recorrente é cotitular na qualidade de (co)herdeira, o mesmo é devido por si nessa qualidade e relativamente à sua quota parte na herança, e não correspondendo a uma qualquer dívida tributária pela qual a herança indivisa seja originariamente devedora e para cuja liquidação esteja a ser chamada a título de devedora subsidiária".

26. O artigo 1.º do Código do IRS determina a base de incidência do imposto, dispondo que aquele incide sobre o valor anual dos rendimentos das categorias A, B, E, F, G e H.

27. No que concerne especificamente aos rendimentos da categoria G (Incrementos Patrimoniais), para o que ora releva, o artigo 9.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS, estabelece que "*Constituem incrementos patrimoniais, desde que não considerados rendimentos de outras categorias (...) As mais-valias, tal como definidas no artigo seguinte*". Prevendo o artigo 10.º, n.º 1, do Código do IRS, o seguinte:

"1 - Constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem de:

*a) Alienação onerosa de **direitos reais** sobre **bens imóveis**;*

b) Alienação onerosa de partes sociais e de outros valores mobiliários (...)

c) Alienação onerosa da propriedade intelectual ou industrial ou de experiência adquirida no setor comercial, industrial ou científico, quando o transmitente não seja o seu titular originário;

d) Cessão onerosa de posições contratuais ou outros direitos inerentes a contratos relativos a bens imóveis;

e) Operações relativas a instrumentos financeiros derivados, com exceção dos ganhos previstos na alínea q) do n.º 2 do artigo 5.º;

f) Operações relativas a warrants autónomos, quer o warrant seja objeto de negócio de disposição anteriormente ao exercício ou quer seja exercido, neste último caso independentemente da forma de liquidação;

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

g) Operações relativas a certificados que atribuam ao titular o direito a receber um valor de determinado ativo subjacente, com exceção das remunerações previstas na alínea r) do n.º 2 do artigo 5.º;

h) Cessão onerosa de créditos, prestações acessórias e prestações suplementares.

i) Afetação de quaisquer bens do património particular, com exceção dos bens imóveis, a atividade empresarial e profissional exercida em nome individual pelo seu proprietário.

j) Cessão onerosa de direitos sobre estruturas fiduciárias, incluindo a cessão onerosa da posição de beneficiário.

k) Alienação onerosa de criptoativos que não constituam valores mobiliários." (sublinhado e destacado nosso).

28. Esta regra de incidência objetiva apenas prevê que constituem mais-valias tributáveis em IRS os ganhos resultantes da alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis. A venda de quinhão hereditário (i.e., de direito à quota ideal sobre a herança) não integra a previsão normativa.

29. Com efeito, é de notar que o legislador tributário reconhece esta realidade, uma vez que, no âmbito do IMT, a alínea c), do n.º 5, do artigo 2.º, bem como a regra 1.ª, do n.º 4, do artigo 12.º, e o artigo 26.º, do respetivo Código preveem expressamente a possibilidade de liquidação de imposto sobre alienações de quinhão hereditário.

30. Assim, não existindo regra de incidência objetiva para a tributação em sede de IRS de mais-valias originadas pela venda de quinhão hereditário, impõe-se a conclusão de que o respetivo rendimento não é sujeito a imposto.

31. Pelo contrário, as mais-valias originadas pela venda de direitos reais sobre bens imóveis concretos, ainda que integrantes de herança indivisa, são sujeitas a IRS nos termos da alínea a), do n.º 1, do artigo 10.º, do Código do IRS, devendo tais rendimentos ser imputados aos vários sujeitos passivos de IRS, como decorre do artigo 19.º do Código do IRS, na proporção das quotas de cada herdeiro. É de sublinhar que a norma não restringe a tributação à transmissão do direito de propriedade, referindo-se a direitos reais sobre bens imóveis.

32. A jurisprudência tributária tem reiterado esta interpretação. Por se aderir totalmente ao entendimento perfilhado pelo Tribunal Central Administrativo Sul no acórdão proferido no processo n.º 1269/20.0BELRS.CS1, de 26.02.2026, transcreve-se parte do seu teor que muito releva para a correta apreciação do caso *sub judice*:

"A questão a apreciar no presente recurso consiste em saber se a transmissão onerosa, que foi efetuada pelo Impugnante, ora Recorrido (e demais herdeiros do seu pai, falecido em 2009/06/17) através de escritura pública, celebrada em 2017/04/20, integra o conceito de "alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis", sendo, nessa medida, suscetível de originar ganhos tributáveis na sua esfera jurídica, subsumíveis na previsão da alínea a), do n.° 1 do art.° 10° do Código do IRS (CIRS).

A sentença recorrida, ancorada no Acórdão do STA n° 7/2025, de 29 de abril de 2025, proferido no Processo n.° 33/24.1BALSB2, e no entendimento de que não pode atribuir-se aos co-herdeiros, antes da partilha, a qualidade de proprietários de qualquer bem da herança, concluiu que o caso dos autos não pode subsumir-se à previsão da norma de incidência, ínsita na referida alínea a) do n° 1 do artigo 10° do Código do IRS, uma vez que não existe qualquer transmissão onerosa do direito de propriedade de bens imóveis, não podendo, por isso, os ganhos obtidos ser sujeitos a tributação, em sede de mais-valias.

Entendimento com o qual dissente a Fazenda Pública, considerando que a sentença recorrida incorreu em erro de julgamento, na medida em que o que foi transmitido pelo ora Recorrido não foi o direito à herança ou ao quinhão hereditário, como um todo, mas dois bens em concreto/específicos e determinados que compõem a herança indivisa.

Vejamos se lhe assiste razão.

Há que distinguir, desde logo, dois tipos de negócios dispositivos que podem ser realizados pelos herdeiros e que têm suscitado a questão de saber se estamos perante factos com relevância tributária, em sede de mais-valias, nos casos em que a herança é composta total ou parcialmente por bens imóveis.

Esta distinção, reportada ao objecto do negócio, revela-se fulcral para a correcta interpretação e aplicação do disposto no artigo 10º nº 1 al. a) do CIRS, segundo o qual "[c]onstituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos

empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem de: (...) Alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis".

Como é sabido, a sucessão abre-se no momento da morte do seu autor (artigo 2031.º do Código Civil), sendo chamados à titularidade das relações jurídicas do falecido aqueles que gozam de prioridade na hierarquia dos sucessíveis, desde que tenham a necessária capacidade (artigo 3032.º, nº 1 do mesmo diploma). Se aceitarem a herança, evoluem de meros sucessíveis para efectivos herdeiros/sucessores e adquirem o domínio e posse dos bens da herança (artigo 2050.º, nº 1 do CC).

Enquanto não for efectuada a partilha, esses bens são administrados pelo herdeiro designado cabeça-de-casal, nos termos do artigo 2079º do Código Civil, podendo o mesmo cobrar dívidas da herança, vender os frutos ou outros bens deterioráveis, etc. (artigos 2087º e ss. do referido diploma).

Todavia, conforme decorre do artigo 2091º do Código Civil, nos casos não abrangidos pelos poderes do cabeça-de-casal, é ao conjunto dos herdeiros que incumbe a prática de actos de administração extraordinária da herança adquirida, de que são exemplo os negócios de disposição de bens – cfr. Jorge Duarte Pinheiro, O Direito das Sucessões Contemporâneo, 5ª ed., 2023, Gestlegal, p. 415.

Assim, como bem afirma a Recorrente, mesmo que ainda não tenha sido efetuada partilha, é possível dispor-se dos bens da herança (bens concretos), desde que essa disposição seja realizada por todos os herdeiros.

Da referida possibilidade de os herdeiros, em conjunto, alienarem/onerarem bens da herança, distingue-se a alienação da própria herança ou de quinhão hereditário, que se encontra regulada nos artigos 2124º e ss. do Código Civil.

Ou seja, com a abertura da sucessão, e após a aceitação da herança, o herdeiro adquire o direito ao seu quinhão hereditário ou quota-parte ideal da herança global e, enquanto titular desse direito, pode proceder à sua alienação a terceiro, dispondo assim livremente dos direitos que detém sobre o património hereditário – cfr. Menezes Leitão, Direito das Sucessões, 2.ª ed., 2026, Almedina, p. 403.

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

O principal efeito deste negócio é a transmissão da herança ou do quinhão hereditário para o adquirente, ocupando este a mesma posição que competia ao herdeiro, sendo-lhe transmitidos os direitos inerentes, nomeadamente o de exercer os direitos relativos à gestão da herança ou exigir a sua partilha e, bem assim, as inerentes obrigações (cfr. artigo 2128º).

Sobre a natureza e os efeitos da cessão do quinhão hereditário, veja-se o acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, de 26 de maio de 2011, processo 2752/07.8TBTVD.L1-6, disponível em www.dgsi.pt:

"(...)

7. Embora quer o património comum do casal, quer a herança, possam integrar imóveis, até à partilha o meeiro e o herdeiro não são titulares de bens concretos nem comproprietários, mas apenas titulares de uma quota ideal do património comum e da herança.

8. A cessão de quinhão hereditário não implica a cessão de bens determinados, nomeadamente imóveis, que integrem a herança, apenas originando o direito à aquisição desses bens se vierem a preencher o quinhão dos cedentes.

9. A cessão de meação e de quinhão hereditário não está sujeita a registo, ainda que os patrimónios a partilhar integrem imóveis."

Estabelecida a distinção entre a disposição de bens da herança e a alienação da própria herança ou de quinhão hereditário, cumpre assinalar que relativamente a este último negócio dispositivo, o STA uniformizou jurisprudência, em Acórdão proferido em 29-04-2025 (proc. n° 33/24.BALSB) pelo Pleno da sua Secção de Contencioso Tributário, declarando como conclusão que: «A alienação de quinhão hereditário não configura "alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis", nos termos do artigo 10.°, n.° 1, alínea a) do Código do IRS, pelo que não estão sujeitos a este imposto os eventuais ganhos resultantes dessa alienação.»

*Como refere **Tânia Meireles da Cunha**,o fundamento basilar desta jurisprudência radica no seguinte raciocínio esquemático:*

a) Enquanto a herança se mantiver indivisa, nenhum herdeiro é titular de direitos individuais sobre bens específicos que a integrem;

b) O herdeiro é, sim, titular do direito a uma quota de um património autónomo;

c) Tal situação só se altera com a partilha;

d) Logo, a alienação de um quinhão hereditário tem expressão patrimonial indefinida.

Ora, como se afigura manifesto, esta argumentação não é transponível para os casos em que os herdeiros, em conjunto, alienam ou oneram um bem imóvel específico e determinado da herança indivisa ou uma quota-parte desse bem, porquanto nestes casos aquilo que é transmitido é, efectivamente, o direito de propriedade ou outro direito real sobre um bem imóvel em concreto.

Assinale-se que a venda conjunta de um bem da herança não implica a transmissão da qualidade de herdeiro ao adquirente, antes determina a conversão do bem em dinheiro que passa a integrar a herança (se a venda for feita antes da partilha) ou é imediatamente repartido entre os herdeiros (se a venda for concomitante com a partilha informal do preço).

E, por essa razão, a este tipo de negócios não é aplicável a jurisprudência supracitada, a qual apenas se pode convocar quando estamos perante um negócio que tenha por objecto a própria herança ou um quinhão hereditário.

Neste sentido, vejam-se as recentes decisões do CAAD no processo n.º 1317/2024-T (de 8 de maio de 2025) e no processo 476/2025-T (19 de janeiro de 2026), disponíveis em caad.org.pt, nos quais se concluiu que "(...) nestes casos, em que os herdeiros alienam um bem imóvel específico e determinado da herança indivisa, não estamos já perante a alienação do direito à herança ou do direito ao quinhão hereditário, mas antes perante uma transmissão de um bem em concreto cujos ganhos decorrentes da venda constituem mais-valias tributáveis em sede da categoria G de IRS, nos termos gerais."

Posto isto, cumpre apreciar o caso dos autos, atentando, desde logo, no teor da escritura celebrada em 2017/04/20, tendo presente que conforme estipulado no n.º 1, do artigo 238.º, do CC, "[n]os negócios formais não pode a declaração valer com um sentido que

não tenha um mínimo de correspondência no texto do respetivo documento, ainda que imperfeitamente expresso".

Ora, do teor da referida escritura, constante da alínea A) dos factos provados, resulta que ***G.....****, por si e na qualidade de procurador de* ***A.....****(Impugnante, ora Recorrido) – únicos herdeiros de J..... - e* ***M.....*** *- único herdeiro de L....., que com aquele J..... foi casada sob o regime de comunhão de adquiridos, em segundas núpcias, venderam a S..... os seguintes bens imóveis: a fração autónoma designada pela letra "D", correspondente ao Primeiro Andar Direito e a fração autónoma designada pela letra "F" que corresponde ao Segundo Andar Direito, ambas do prédio urbano em regime de propriedade horizontal, inscrito na matriz da freguesia de Campo de Ourique, sob o artigo 9..... (que teve origem no artigo 3..... da extinta freguesia de Santo Condestável).*

Em face do probatório, dúvidas não restam de que o que foi transmitido pelo ora Recorrido a S..... não foi o quinhão hereditário na herança do seu falecido pai, J....., mas antes dois bens imóveis em concreto/específicos e determinados que integravam as heranças indivisas dos falecidos J..... e L....., negócio jurídico esse que é permitido, como vimos, se for celebrado por todos os herdeiros, nos termos do nº 1 do artigo 2091º do Código Civil.

Assim - e diversamente do entendimento do tribunal de 1ª instância - no caso vertente não ocorreu uma "alienação do direito ao quinhão hereditário", mas antes a venda de bens imóveis que eram contitulados pelos herdeiros, não sendo, por essa razão, aplicável a jurisprudência do acórdão do STA de 29-04-2025, citado na decisão recorrida.

Verificando-se que a operação em causa teve o efeito jurídico típico de uma compra e venda de imóveis, deve entender-se que houve efectivamente uma transmissão onerosa do direito de propriedade sobre imóvel, subsumindo-se a operação na previsão da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do Código do IRS." (sublinhado nosso).

33. Neste mesmo sentido, de considerar que a venda de bens imóveis determinados integrantes de herança indivisa é jurídica e materialmente distinta da venda de quinhão hereditário, têm-se pronunciado inúmeras decisões arbitrais, nomeadamente as proferidas nos

processos n.º 385/2026-T, n.º 100/2026-T, n.º 94/2026-T, n.º 1057/2025-T, n.º 1038/2025-T, n.º 1030/2025-T, n.º 985/2025-T e n.º 58/2025-T.

34. Como decorre do citado Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, a identificada jurisprudência proderida por tribunais arbitrais não colide com o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido pelo Pleno da Secção de Contencioso Tributário de 29.04.2025, no processo n.º 033/24.1BALSB, que uniformizou jurisprudência no sentido de que *"A alienação de quinhão hereditário não configura "alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis", nos termos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do Código do IRS, pelo que não estão sujeitos a este imposto os eventuais ganhos resultantes dessa alienação"*. Efetivamente, neste aresto do Supremo Tribunal Administrativo estava em causa, inquestionavelmente, uma situação em que o que foi objeto de venda foi o quinhão hereditário e não um imóvel concreto e determinado, que configura uma situação fáctica distinta, sujeita a regimes jurídico e tributário também distintos.

B.2. Subsunção do direito aos factos

35. O contrato de compra e venda celebrado em 29 de março de 2022 teve por objeto *«(...) a fração autónoma designada pela letra "A", correspondente ao rés-do-chão esquerdo, para habitação, do prédio urbano em regime de propriedade horizontal pela apresentação n.º 15 de 1991/10/10, sito no ..., ..., freguesia de ..., concelho de Lisboa, descrito na Conservatória do Registo Predial de Lisboa, sob o número ... da freguesia do ..., com o registo de aquisição, em comum e sem determinação de parte ou direito, pela apresentação ... de 2019/04/29 ainda a favor de E... no estado civil de viúva, esta entretanto já falecida e da Primeira Outorgante B... e do seu representado, C..., este ainda no estado civil de casado com F... no regime de separação de bens e ainda sem registo de aquisição a favor da Primeira Outorgante e do seu representado, mas adquirido o direito por sucessão de herança aberta por óbito da referida E..., prédio inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ..., da freguesia de ..., com o valor patrimonial de 86.122,75 euros (constando como titular inscrito nas finanças cabeça de casal da herança de D..., NIF...), doravante designado pode imóvel»* (cf. documento n.º 6 junto com o PPA).

36. Em suma, foi alienado o **imóvel** correspondente à fração autónoma designada pela letra "A", correspondente ao rés-do-chão esquerdo, para habitação, do prédio urbano em regime de propriedade horizontal, sito no ..., ... n.º ..., freguesia de ..., concelho de Lisboa, descrito na Conservatória do Registo Predial de Lisboa, sob o número ... da freguesia do ..., inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ..., da freguesia de ..., com o valor patrimonial de 86.122,75 euros. Sendo claro o objeto do negócio, não tem aplicação o princípio da substância sobre a forma como invocado pelo Requerente.

37. O imóvel foi alienado conjuntamente por B... e por C..., únicos filhos e herdeiros de D..., tendo também outorgado o Requerente, na qualidade de cônjuge da herdeira B...(cf. Docs. n.ºs 9 e 11 juntos com o PPA).

38. Portanto, resulta da documentação junta aos autos que o objeto da venda não foi o quinhão hereditário, mas o bem imóvel devidamente identificado, que integrava a herança indivisa, e que essa venda foi feita conjuntamente por todos os herdeiros.

39. Com efeito, tal como concluiu a decisão arbitral proferida no processo n.º 1038/2025-T, *"A transmissão de um bem imóvel e a alienação/cedência de um quinhão hereditário, são negócios jurídicos distintos, cuja natureza deve ser aferida pela escritura pública/Documento Particular Autenticado, que os formalizam, conforme o disposto no artº. 238º. do Código Civil"*.

40. É inequívoco que o que foi objeto de alienação onerosa no caso concreto foi o imóvel e não o quinhão hereditário. Apesar de se compreender o argumento de que, integrando tal imóvel uma herança indivisa, ainda não foi concretizada a partilha e, por esse motivo, o imóvel concreto e determinado que integra a herança ainda não foi atribuído a nenhum dos herdeiros, o artigo 2091.º do Código Civil resolve esta questão, exigindo que os direitos relativos à herança sejam exercidos conjuntamente por todos os herdeiros. Ou seja, a lei acautela estas situações dispondo que a venda de bens que integram a herança só pode ser efetuada por todos os herdeiros conjuntamente.

41. A não se entender assim, a alienação de bens concretos da herança antes da partilha seria impossível, pois nenhum herdeiro, isoladamente ou conjuntamente, teria legitimidade para os vender.

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

42. Neste contexto, à luz do enquadramento normativo acima exposto, impõe-se a conclusão de que as mais-valias resultantes da alienação onerosa que ocorreu na presente situação se subsumem à alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do Código do IRS e, por conseguinte, são sujeitas a tributação na esfera dos respetivos herdeiros como decorre do artigo 19.º do Código do IRS.

43. Por este motivo, o ato tributário de IRS contestado não é ilegal com este fundamento, improcedendo o pedido do Requerente.

B.3. Da alegada violação dos princípios da legalidade e da tipicidade fiscal

44. Não se verifica a violação dos princípios da legalidade e da tipicidade fiscal na medida em que a interpretação adotada não cria obrigações tributárias para lá da letra da lei.

45. Com efeito, a interpretação adotada assenta na qualificação do negócio como a venda de um imóvel concreto e determinado, o que se subsume na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do Código do IRS.

46. Esta mesma interpretação tem sido perfilhada pela maioria da jurisprudência tributária, acima identificada.

47. Pelas mesmas razões, também não procede o alegado erro de direito na hierarquização entre o Acórdão de Uniformização de Jurisprudência e o Ofício Circulado n.º 20281/2025, porquanto a solução adotada não resulta da aplicação daquele Ofício Circulado, mas da interpretação direta da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do Código do IRS, sendo a jurisprudência uniformizada inaplicável a uma situação fáctica distinta da alienação de quinhão hereditário. Do mesmo modo, não se verifica erro na apreciação da matéria de facto nem quanto à forma do negócio, uma vez que o objeto da venda resulta inequivocamente do documento particular autenticado de 29 de março de 2022.

B.4. Do pedido subsidiário de correção do valor de aquisição

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

48. Quanto ao pedido subsidiário, o Requerente funda-o em erro reconhecido pela AT quanto aos valores de aquisição declarados. Tendo esse erro sido reconhecido em sede de reclamação graciosa, em sentido favorável ao Requerente, a pretensão encontra-se já satisfeita, não subsistindo utilidade na sua apreciação, pelo que dela não se conhece (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).

49. Improcedendo o pedido de anulação da liquidação, improcede igualmente o pedido de reembolso e de juros indemnizatórios, por não se verificar erro imputável aos serviços, nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT.

50. Sem prejuízo disso, é de referir que a pretensão do Requerente quanto ao erro de declaração, em concreto quanto ao erro na indicação dos valores de aquisição declarados na declaração Modelo 3 de IRS, foi acolhida pela AT na decisão de reclamação graciosa, que termina com a seguinte ordem: *"Face ao desfasamento dos valores de aquisição propõe-se adicionalmente, no final do presente processo, encaminhamento dos autos à Divisão de Tributação e Cobrança desta Direção de Finanças, para eventuais ajustamentos ao imposto que possa haver lugar"* (cf. processo administrativo junto pela Requerida).

VI. DA DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

1. julgar improcedente o pedido de declaração de ilegalidade da liquidação de IRS relativa ao ano de 2022, com o n.º 2023..., da qual resultou um montante total a pagar de € 40.950,34, bem como da decisão de indeferimento expresso do pedido de reclamação graciosa, ao qual foi atribuído o número de registo ...2025...;
2. julgar improcedente o pedido de juros indemnizatórios; e
3. condenar o Requerente nas custas do processo.

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

VII. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 40.950,34 nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

VIII. CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 2.142,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pelo Requerente 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 citado Regulamento.

Notifique-se.
Lisboa, 2 de novembro de 2026.

A Árbitra,

Joana Trincão Marques

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