CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 221/2026-T

Tema: IRS - Partilha da herança – tornas; alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis; artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do Código do IRS

SUMÁRIO: I – A partilha hereditária tem natureza declarativa: feita a partilha, cada herdeiro é considerado, desde a abertura da herança, sucessor único dos bens que lhe foram atribuídos, nos termos do artigo 2119.º do Código Civil.

II – Os co-herdeiros a quem não foram adjudicados os imóveis da herança não adquirem, por efeito da partilha, direitos reais sobre esses imóveis que possam alienar ao herdeiro adjudicatário.

III – As tornas constituem um meio de composição dos quinhões hereditários, e não o preço de uma alienação, pelo que o seu recebimento não configura ganho resultante de "*alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis*", nos termos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS.

IV – A sujeição a IMT do excesso da quota-parte em ato de divisão ou partilha, expressamente prevista no Código do IMT, não pode ser transposta, por analogia, para a incidência do IRS.

DECISÃO ARBITRAL

A árbitra Inês Moreira dos Santos, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral singular, constituído em 11-05-2026, decide o seguinte:

1. RELATÓRIO

A..., contribuinte fiscal n.º .., e B..., contribuinte fiscal n.º..., residentes na Rua ..., n.º..., ... Aveiro, C..., contribuinte fiscal n.º ..., residente em ..., ..., apartado ..., ...-... Loulé, 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

D..., contribuinte fiscal n.º ..., residente na Rua ..., n.º ..., ...-... Loulé, doravante conjuntamente designados por "Requerentes", apresentaram, em coligação, pedido de constituição de tribunal arbitral e de pronúncia arbitral, ao abrigo dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 3.º, n.º 1, e 10.º 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 os seguintes atos de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares ("IRS"), referentes ao ano de 2022:

a) Liquidação n.º 2023..., emitida em nome dos Requerentes A... e B..., com o valor a pagar de €9.109,94;

b) Liquidação n.º 2023..., emitida em nome da Requerente C..., com o valor a pagar de €12.463,11;

c) Liquidação n.º 2024..., emitida em nome do Requerente D..., com o valor a pagar de €8.165,20, que substituiu a liquidação n.º 2023..., de 01-07-2023, na qual tinha sido apurado o valor a pagar de €9.305,16.

São ainda objeto do presente pedido as decisões administrativas que mantiveram as liquidações impugnadas: o despacho de 30-12-2025 que indeferiu o pedido de revisão oficiosa n.º ... 2025..., apresentado pela Requerente A...; o despacho de 15-12-2025 que indeferiu o procedimento n.º ...2025..., instaurado na sequência do pedido apresentado pela Requerente C...; e o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa n.º ... 2025..., apresentado pelo Requerente D... .

Os Requerentes peticionaram a declaração de ilegalidade e a anulação das decisões administrativas e das liquidações subjacentes, a restituição do imposto pago e a condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios, contados desde as datas dos pagamentos e atribuíram ao pedido o valor de €29.738,25.

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

A AT apresentou Resposta, na qual suscitou a exceção de intempestividade do pedido de pronúncia arbitral, argumentando que o presente pedido abrange apenas a legalidade das liquidações de impostos, defendeu a sua improcedência e juntou os processos administrativos.

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 Requerentes pronunciaram-se sobre a matéria de exceção e sobre os documentos juntos com a Resposta, por requerimento de 30-06-2026.

Por despacho de 22-10-2026, o Tribunal Arbitral dispensou a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e a apresentação de alegações.

2. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, 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, como mais-valias, das tornas recebidas pelos Requerentes na mesma escritura de partilha.

O pedido de constituição de tribunal arbitral, apresentado em 02-03-2026, é tempestivo relativamente a todos os Requerentes, nos termos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, conjugado com o artigo 102.º, n.º 1, do CPPT, tendo em consideração as datas das notificações das decisões de indeferimento expresso e da formação do indeferimento tácito dos pedidos apresentados em sede administrativa.

O processo não enferma de nulidades, nem existem outras exceções ou questões prévias que obstem ao conhecimento do mérito da causa, sem prejuízo da apreciação da questão suscitada pela Requerida, a efetuar no ponto 4.c).

Cumpre apreciar e decidir.

3. 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

a) Factos provados

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

A) E... faleceu em 21-07-2011, no estado de casado com F..., sob o regime da comunhão de adquiridos, tendo-lhe sucedido, como herdeiros, o cônjuge sobrevivo e os seus três filhos, A..., C... e D..., ora Requerentes.

B) O autor da sucessão deixou testamento público, lavrado em 21-05-1998, no qual instituiu herdeira da sua quota disponível a sua mulher, F..., e lhe fez um legado para preenchimento de parte dessa quota.

C) Por escritura pública de 28-01-2022, os Requerentes referidos na alínea A) e o cônjuge sobrevivo procederam à partilha dos bens do dissolvido casal e da herança aberta por óbito de E... .

D) Na escritura de partilha foram relacionados, designadamente, os seguintes bens imóveis: (1) o prédio misto sito em ..., freguesia de ... (...), concelho de Loulé, inscrito na matriz rústica sob o artigo ... e na matriz urbana sob o artigo ...; (2) a fração autónoma designada pela letra "A", do prédio urbano inscrito na matriz da freguesia de ... sob o artigo ...; e (3) metade do prédio urbano inscrito na matriz da freguesia de ... (...) sob o artigo ..., bem próprio do falecido e objeto do legado referido na alínea B).

E) Na mesma escritura foram ainda identificados dois saldos de contas de depósito à ordem na Caixa Geral de Depósitos, e duas quotas na sociedade "G..., Lda.", às quais foi atribuído o valor de €25.000,00 cada uma.

F) Na escritura de partilha, os outorgantes adjudicaram ao cônjuge sobrevivo a totalidade dos bens relacionados como pertencentes ao património comum do dissolvido casal, tendo ainda considerado o legado de bem próprio do falecido a seu favor e declarado que este recebia bens de valor superior ao seu direito em €332.500,00.

G) Cada um dos três filhos recebeu tornas no valor de €110.833,33, das quais €2.000,00 em numerário, em 16-07-2021, e o remanescente em 28-01-2022, através de cheques sacados sobre a Caixa Geral de Depósitos.

H) Nenhum dos imóveis relacionados na escritura de partilha foi adjudicado aos Requerentes.

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

I) Nas declarações Modelo 3 de IRS referentes ao ano de 2022, os Requerentes declararam, no quadro 4 do Anexo G, a alienação onerosa de uma quota de 1/3 dos imóveis identificados nas verbas (1) e (2) da escritura de partilha, tendo indicado como data da alienação a da escritura e como valores de realização os correspondentes a 1/3 dos valores atribuídos aos imóveis.

J) Os Requerentes declararam ainda, no quadro 9 do Anexo G, a alienação onerosa de partes sociais da sociedade "G..., Lda.", pelo valor de realização de €16.666,67, no caso de A... e C..., e de €16.666,66, no caso de D..., com o valor de aquisição de €937,50, sem opção pelo englobamento.

K) Com base na declaração apresentada conjuntamente pelos Requerentes A... e B..., a AT emitiu a liquidação de IRS n.º 2023..., referente ao ano de 2022, da qual resultou o valor a pagar de €9.109,94, pago em 29-08-2023.

L) Com base na declaração apresentada pela Requerente C..., a AT emitiu a liquidação de IRS n.º 2023..., referente ao ano de 2022, da qual resultou o valor a pagar de €12.463,11, pago em 21-08-2023.

M) Com base na declaração apresentada pelo Requerente D..., a AT emitiu a liquidação de IRS n.º 2023..., referente ao ano de 2022, da qual resultou o valor a pagar de €9.305,16, pago em 23-08-2023.

N) A liquidação referida na alínea anterior foi substituída pela liquidação n.º 2024..., de 20-09-2024, com o valor a pagar de €8.165,20, tendo sido reembolsada ao Requerente, em 27-09-2024, a quantia de €1.139,96.

O) A liquidação n.º 2024... resultou de declaração de substituição apresentada pelo Requerente D..., na qual manteve os quadros 4 e 9 do Anexo G e declarou, no quadro 19 do mesmo anexo, a amortização de crédito à habitação no valor de €8.243,90. Nessa liquidação, o imposto relativo a tributações autónomas ascendeu a €4.441,79.

P) Em 30-07-2025, a Requerente A... apresentou pedido de revisão oficiosa da liquidação referida na alínea K), ao abrigo do artigo 78.º, n.º 1, da LGT, que foi autuado sob o n.º ...2025 ... e indeferido por despacho de 30-12-2025, notificado à Requerente em 12-01-2026.

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

Q) Em 31-07-2025, a Requerente C... apresentou pedido de revisão oficiosa da liquidação referida na alínea L), ao abrigo do artigo 78.º, n.º 1, da LGT, que a AT tramitou como reclamação graciosa sob o n.º ... 2025 ...e indeferiu por despacho de 15-12-2025, comunicado à Requerente por via eletrónica, com entrega na caixa postal eletrónica em 16-12-2025.

R) Em 11-08-2025, o Requerente D... apresentou pedido de revisão oficiosa da liquidação referida na alínea N), ao abrigo do artigo 78.º, n.º 1, da LGT, que foi autuado sob o n.º...2025 ... e não foi decidido até à data da apresentação do pedido de pronúncia arbitral.

S) Nos pedidos administrativos referidos nas alíneas P), Q) e R), os Requerentes contestaram a legalidade da tributação, em sede de IRS, das mais-valias imobiliárias declaradas na sequência da partilha hereditária de 28-01-2022, sustentando que o recebimento das tornas não consubstanciava uma alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, para efeitos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS, e invocando o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 7/2025. Os Requerentes solicitaram a revisão das respetivas liquidações e a restituição do imposto que consideravam indevidamente pago.

T) Em 02-03-2026, os Requerentes apresentaram o pedido de constituição de tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

U) No artigo 10.º do pedido de pronúncia arbitral, os Requerentes identificaram expressamente como objeto do pedido, além das liquidações de IRS impugnadas, as decisões de indeferimento proferidas nos procedimentos administrativos, a saber: (i) o despacho de 30-12-2025, proferido no procedimento de revisão oficiosa n.º ...2025...; (ii) o despacho de 15-12-2025, proferido no procedimento de reclamação graciosa n.º ...2025...; e (iii) o indeferimento tácito formado no procedimento de revisão oficiosa n.º ... 2025... .

V) No pedido formulado a final, os Requerentes peticionaram a declaração de ilegalidade e a anulação das liquidações de IRS identificadas, a restituição do imposto pago e o pagamento de juros indemnizatórios, sem formularem pedido autónomo de anulação das decisões administrativas referidas na alínea anterior.

b) Factos não provados

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

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

c) Motivação da matéria de facto

O Tribunal formou a sua convicção com base na análise crítica dos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral, bem como nos processos administrativos juntos pela Autoridade Tributária e Aduaneira com a Resposta e nas peças processuais apresentadas pelas partes.

A factualidade considerada provada resulta dos elementos documentais constantes dos autos, não tendo sido objeto de controvérsia quanto à sua verificação, sem prejuízo da divergência entre as partes relativamente à qualificação jurídica da partilha e ao enquadramento fiscal das tornas recebidas pelos Requerentes.

Não foram considerados outros factos por não se revelarem relevantes para a decisão da causa.

4. MATÉRIA DE DIREITO

a) Enquadramento do litígio

Por escritura de 28-01-2022, os Requerentes e o cônjuge sobrevivo partilharam os bens do dissolvido casal e a herança aberta por óbito de E..., tendo todos os bens, incluindo os imóveis, sido adjudicados ao cônjuge sobrevivo, que pagou a cada um dos filhos tornas no valor de €110.833,33.

Nas declarações Modelo 3 de IRS referentes ao ano de 2022, os Requerentes inscreveram, no quadro 4 do Anexo G, a alienação de 1/3 dos imóveis adjudicados ao cônjuge sobrevivo.

As liquidações impugnadas foram emitidas com base nessas declarações, tendo a Autoridade Tributária e Aduaneira, quer nos procedimentos administrativos, quer na Resposta apresentada nos presentes autos, sustentado que as tornas recebidas correspondem a ganhos resultantes da alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, sujeitos a IRS nos termos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do respetivo Código.

Os Requerentes contestam esta qualificação, por entenderem que a partilha hereditária não envolve qualquer transmissão onerosa de direitos reais sobre imóveis entre os co-herdeiros

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

e que as tornas constituem apenas um mecanismo de composição dos respetivos quinhões hereditários.

b) Posições das partes

Os Requerentes alegam, em síntese, que:

- A partilha hereditária tem natureza declarativa e não translativa, nos termos dos artigos 2050.º, n.º 2, e 2119.º do Código Civil, pelo que cada herdeiro recebe os seus direitos diretamente do autor da sucessão;
- A partilha não consubstancia um contrato de compra e venda entre co-herdeiros, e as tornas não constituem preço, mas um instrumento de compensação, conforme resulta da fundamentação dos acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 24-02-2021, processo n.º 05/09.6BESNT, e de 07-04-2021, processo n.º 077/17.0BEPDL;
- Subsidiariamente, não ocorreu qualquer incremento patrimonial, uma vez que as tornas correspondem ao valor dos respetivos quinhões hereditários;
- Também subsidiariamente, a existir transmissão, esta apenas poderia respeitar ao quinhão hereditário, cuja alienação não se encontra sujeita a IRS, nos termos do Acórdão uniformizador n.º 7/2025 do Supremo Tribunal Administrativo;
- Ainda subsidiariamente, as liquidações assentam no pressuposto errado de que cada Requerente transmitiu 1/3 dos imóveis, quando a sua quota ideal nos bens comuns era de 1/12;

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

- Os Requerentes não pediram a anulação das decisões de indeferimento dos pedidos administrativos, pelo que o pedido arbitral teria por objeto apenas as liquidações, cuja impugnação direta seria intempestiva, devendo a Requerida ser absolvida da instância ou, subsidiariamente, ser ordenado o aperfeiçoamento do pedido;
- O acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 24-02-2021 respeita ao regime transitório previsto no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro, e não à incidência prevista no 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

- A jurisprudência uniformizada pelo Acórdão n.º 7/2025 respeita à alienação de quinhão hereditário, que pressupõe a inexistência de partilha, não sendo aplicável à situação dos autos;
- O acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12-02-2025, processo n.º 01868/22.5BEBRG, relativo à partilha subsequente a divórcio, é aplicável à partilha por óbito e qualifica o recebimento de tornas como alienação onerosa de direitos reais sobre imóveis, em conformidade com as informações vinculativas emitidas pela AT;
- O fundamento relativo à quota de 1/12 não foi invocado nos pedidos administrativos e não pode ser apreciado pelo Tribunal, sendo, em qualquer caso, irrelevante, uma vez que as liquidações tiveram em consideração o montante das tornas;
- As liquidações foram emitidas com base nas declarações apresentadas pelos próprios Requerentes, pelo que não existe erro imputável aos serviços nem fundamento para o pagamento de juros indemnizatórios.

c) Questão prévia: objeto do pedido

A Requerida sustenta que os Requerentes apenas peticionaram a anulação das liquidações de IRS, sem formularem pedido expresso de anulação das decisões que indeferiram os pedidos administrativos, concluindo que a impugnação direta das liquidações seria intempestiva.

Não lhe assiste razão.

Com efeito, contrariamente ao sustentado pela Requerida, resulta expressamente da petição inicial que os Requerentes não se limitaram a impugnar as liquidações de IRS, tendo igualmente identificado como objeto do pedido de pronúncia arbitral as decisões administrativas que as mantiveram.

Desde logo, na parte introdutória da petição inicial, os Requerentes afirmam apresentar o pedido de pronúncia arbitral *"com vista à declaração de ilegalidade das liquidações de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) infra identificadas, referentes ao ano de 2022, bem como das decisões administrativas que as mantiveram"*.

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 sua vez, no artigo 10.º da mesma petição, reiteram expressamente que *"Para além das liquidações de IRS acima identificadas, o presente PPA tem ainda por objecto as decisões de indeferimento proferidas nos procedimentos administrativos supra referidos"*, procedendo, de seguida, à identificação individualizada dos dois despachos de indeferimento expresso e do indeferimento tácito.

Assim, não subsistem dúvidas de que os Requerentes pretenderam submeter à apreciação do Tribunal Arbitral não apenas a legalidade das liquidações de IRS, mas também a dos atos administrativos que as mantiveram.

É certo que, no petitório final, os Requerentes se limitaram a pedir a declaração de ilegalidade e a anulação das liquidações, sem autonomizarem um pedido de anulação dos atos de indeferimento.

Todavia, essa omissão não pode ser interpretada isoladamente, nem permite desconsiderar a identificação expressa dos atos administrativos como objeto do pedido arbitral, constante da parte introdutória e do artigo 10.º da petição inicial.

Com efeito, a interpretação do pedido deve atender ao articulado na sua globalidade, considerando a pretensão efetivamente deduzida e os fundamentos em que assenta, e não apenas à formulação literal do petitório final.

No caso concreto, a vontade processual dos Requerentes encontra-se expressa de forma suficientemente clara, não se justificando uma interpretação formalista que, desconsiderando o conteúdo da petição inicial, reconduza o pedido apenas a uma impugnação direta das liquidações.

d) A questão a decidir e a delimitação do objeto do pedido

A questão essencial a decidir consiste em saber se as tornas recebidas pelos Requerentes, no âmbito de uma partilha em que a totalidade dos bens da herança e do dissolvido casal foi adjudicada ao cônjuge sobrevivo, constituem ganhos resultantes da alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, sujeitos a IRS nos termos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do respetivo Código.

Importa, contudo, delimitar previamente o alcance do pedido de anulação.

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

Conforme resulta da matéria de facto provada, a escritura de partilha não imputou as tornas a qualquer das verbas individualmente consideradas, tendo sido os próprios Requerentes que, nas respetivas declarações de rendimentos, inscreveram separadamente, no quadro 4 do Anexo G, a alienação de direitos reais sobre imóveis e, no quadro 9 do mesmo anexo, a alienação onerosa de participações sociais.

Todavia, os fundamentos invocados no pedido de pronúncia arbitral respeitam exclusivamente à tributação das mais-valias imobiliárias declaradas no quadro 4 do Anexo G, ao abrigo do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS, não tendo sido deduzidos fundamentos de ilegalidade relativamente à tributação dos ganhos declarados no quadro 9 do mesmo anexo.

Deste modo, interpretado o pedido à luz da respetiva causa de pedir, a pretensão anulatória dirige-se às liquidações apenas na parte correspondente à tributação dos ganhos declarados no quadro 4 do Anexo G.

e) Enquadramento jurídico e jurisprudencial

Nos termos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS, constituem mais-valias os ganhos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem da alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis.

A aplicação desta norma pressupõe, assim, a existência de uma transmissão onerosa de direitos reais sobre imóveis, não bastando, para esse efeito, a atribuição de uma compensação pecuniária no contexto de uma operação de partilha.

A natureza jurídica dos direitos dos herdeiros sobre a herança indivisa e os efeitos da partilha hereditária têm sido objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Administrativo.

No Acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário de 29-04-2025, processo n.º 33/24.1BALSB, publicado como Acórdão n.º 7/2025, o Supremo Tribunal Administrativo 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."*

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

Embora este acórdão não tenha apreciado diretamente a tributação das tornas recebidas em sede de partilha hereditária, assenta numa distinção fundamental: enquanto a herança permanece indivisa, cada herdeiro é titular de uma quota ideal sobre a universalidade hereditária, e não de direitos reais sobre cada um dos bens concretos que a integram.

Quanto aos efeitos da partilha, assume particular relevância o Acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do STA de 24-02-2021, processo n.º 05/09.6BESNT, que uniformizou jurisprudência quanto ao momento de aquisição dos bens adjudicados em partilha hereditária, mesmo quando excedam o quinhão do herdeiro adjudicatário.

Nesse acórdão, o Supremo Tribunal Administrativo afirmou a natureza declarativa da partilha, em conformidade com o disposto no artigo 2119.º do Código Civil, salientando que a aquisição dos bens adjudicados se reporta à data da abertura da sucessão e que as tornas constituem uma compensação destinada a equilibrar os quinhões hereditários, não assumindo a natureza de preço de uma transmissão onerosa.

Em idêntico sentido, o Acórdão do STA de 07-04-2021, processo n.º 077/17.0BEPDL, considerou que o excesso do quinhão hereditário não determina, por si só, uma aquisição onerosa para efeitos de IRS, na ausência de norma legal que assim o estabeleça.

No âmbito da arbitragem tributária, esta questão tem sido objeto de apreciação em diversas decisões recentes, que acolhem o entendimento de que o recebimento de tornas em partilha hereditária não configura uma alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis.

Na decisão arbitral de 03-07-2025, proferida no processo n.º 1162/2024-T, concluiu-se que as tornas recebidas pelos herdeiros, no âmbito da composição dos respetivos quinhões hereditários, não constituem ganhos resultantes da alienação onerosa de direitos reais sobre imóveis, para efeitos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS.

No mesmo sentido, a decisão arbitral de 04-08-2026, proferida no processo n.º 42/2026-T, considerou que a partilha hereditária tem natureza declarativa e não translativa, não constituindo um facto gerador de mais-valias imobiliárias. Salientou, ainda, que as tornas constituem um mecanismo de igualação dos quinhões hereditários, não assumindo a natureza de preço pela transmissão de direitos reais sobre imóveis.

Também a decisão arbitral de 21-09-2026, proferida no processo n.º 203/2026-T, concluiu que a partilha hereditária não configura uma alienação onerosa de direitos reais sobre bens

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

imóveis, esclarecendo que as tornas destinadas à composição dos quinhões não constituem a contraprestação pela transmissão de um direito real, nem permitem equiparar a partilha a um negócio translativo oneroso.

Mais recentemente, a decisão arbitral de 12-10-2026, proferida no processo n.º 585/2026-T, reafirmou que, por efeito da partilha hereditária, não ocorrem transmissões de bens entre co-herdeiros, mas apenas a concretização dos direitos sucessórios adquiridos com a abertura da sucessão, não constituindo as tornas recebidas pelos herdeiros ganhos tributáveis ao abrigo do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS.

Em sentido diverso, no Acórdão de 12-02-2025, processo n.º 01868/22.5BEBRG, invocado pela Requerida, o Supremo Tribunal Administrativo considerou que o recebimento de tornas, no âmbito de uma partilha subsequente a divórcio, configurava uma alienação onerosa de direitos reais sobre imóveis.

Importa, por conseguinte, determinar se a solução acolhida neste último acórdão é aplicável à situação dos autos, atendendo à natureza dos direitos dos Requerentes e aos efeitos jurídicos da partilha hereditária.

f) Apreciação do caso concreto

A sucessão abre-se no momento da morte do seu autor, nos termos do artigo 2031.º do Código Civil, e os efeitos da aceitação da herança retrotraem-se a esse momento, conforme estabelece o artigo 2050.º, n.º 2, do mesmo Código.

A questão submetida à apreciação deste Tribunal consiste em determinar se as tornas recebidas pelos Requerentes, no âmbito da partilha hereditária realizada, constituem a contrapartida de uma alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, suscetível de integrar a previsão do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS.

A resposta a esta questão exige que se comece por identificar a posição jurídica que os Requerentes detinham antes da partilha e, em particular, se eram então titulares de direitos reais individualizados sobre os imóveis que vieram a ser adjudicados ao cônjuge sobrevivo.

Enquanto a herança permanece indivisa, cada herdeiro é titular de um direito sobre a universalidade hereditária, correspondente ao respetivo quinhão, e não de um direito real sobre cada um dos bens concretos que integram o acervo hereditário. O quinhão hereditário traduz uma posição jurídica sobre o património autónomo constituído pela herança, sem

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

correspondência, antes da partilha, com uma fração material ou ideal de cada um dos imóveis que dela fazem parte.

A partilha põe termo a esta situação de indivisão e concretiza os direitos sucessórios dos herdeiros em bens ou valores determinados.

É neste contexto que assume particular relevância o artigo 2119.º do Código Civil, segundo o qual *"Feita a partilha, cada um dos herdeiros é considerado, desde a abertura da herança, sucessor único dos bens que lhe foram atribuídos, sem prejuízo do disposto quanto a frutos."*

A norma consagra a eficácia retroativa da partilha. Esta não constitui, em si mesma, um novo título aquisitivo mediante o qual os co-herdeiros transmitam reciprocamente direitos sobre os bens que compõem a herança; antes concretiza, em bens ou valores determinados, os direitos sucessórios adquiridos por efeito da sucessão.

Esta caracterização tem particular relevância para efeitos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS. Com efeito, a norma de incidência não tributa qualquer vantagem económica associada a uma partilha, nem qualquer recebimento de uma quantia pecuniária nesse contexto. O que a lei qualifica como mais-valia é o ganho que resulte da *"alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis"*.

Tem, por isso, de ser possível identificar, cumulativamente, um direito real sobre determinado imóvel pertencente ao sujeito passivo, um ato através do qual esse direito seja transmitido para outra esfera jurídica e o caráter oneroso dessa transmissão.

Ora, nenhum desses elementos resulta, quanto aos Requerentes, da partilha em apreciação.

Antes da partilha, os Requerentes não eram titulares de uma quota de compropriedade sobre cada um dos imóveis que integravam a herança. Eram titulares de direitos sucessórios sobre a universalidade hereditária. Por conseguinte, a adjudicação dos imóveis ao cônjuge sobrevivo não pode ser decomposta, para efeitos de IRS, numa sucessão de transmissões de quotas de propriedade desses imóveis pelos Requerentes para a adjudicatária.

É precisamente esta consequência que decorre da natureza e dos efeitos legalmente atribuídos à partilha: os direitos dos herdeiros sobre os bens concretos são especificados pela partilha, com os efeitos previstos no artigo 2119.º do Código Civil, e não resultam de recíprocas alienações entre os co-herdeiros.

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 jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo fornece apoio particularmente relevante a esta conclusão.

No Acórdão de 7 de abril de 2021, proferido no processo n.º 077/17.0BEPDL, o Supremo Tribunal Administrativo salientou que, feita a partilha, cada herdeiro é considerado desde a abertura da herança sucessor único dos bens que lhe foram atribuídos, *"sem qualquer destrinça dos que preenchem ou excedem o respetivo quinhão"*, e afastou expressamente a equiparação das tornas ao preço de uma transmissão.

Segundo o Supremo Tribunal Administrativo, as tornas constituem uma forma específica de compensação destinada a repor a correspondência entre os bens adjudicados e os quinhões dos interessados e não a contraprestação da transmissão de uma parcela de um imóvel.

Esta orientação é especialmente relevante, uma vez que afasta precisamente o argumento segundo o qual a existência de tornas permitiria autonomizar, dentro da operação de partilha, uma aquisição e uma correspondente alienação onerosa.

Também no Acórdão de 8 de junho de 2022, proferido no processo n.º 0906/11.1BELRA, o Supremo Tribunal Administrativo reafirmou, a propósito dos efeitos da partilha, que esta tem natureza declarativa, não configura um modo autónomo de aquisição e produz efeitos reportados à abertura da sucessão.

O Tribunal acrescentou que, mesmo quando o bem adjudicado exceda o quinhão hereditário do adjudicatário, existe, no plano civilístico, uma única transmissão sucessória e não transmissões entre co-herdeiros no momento da partilha.

Deste modo, a existência de tornas não altera a natureza jurídica da operação.

As tornas constituem o mecanismo através do qual se restabelece a equivalência económica entre o valor dos bens concretamente adjudicados e o valor dos quinhões hereditários. O herdeiro que recebe menos bens em espécie, ou que não recebe qualquer bem em espécie, recebe uma quantia pecuniária destinada a preencher o valor do direito sucessório de que já era titular.

Não existe, por isso, fundamento para qualificar essa quantia como "preço" da alienação de um direito real sobre um imóvel.

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, para que as tornas constituíssem a contraprestação de uma alienação onerosa seria necessário identificar o direito real imobiliário que os Requerentes teriam transmitido à adjudicatária. Mas esse direito não existia, na respetiva esfera jurídica, antes da partilha: os Requerentes não eram comproprietários de uma determinada percentagem de cada um dos imóveis, mas titulares de quinhões sobre a universalidade hereditária.

No caso concreto, resulta da escritura de 28 de janeiro de 2022 que os bens objeto da partilha foram adjudicados ao cônjuge sobrevivo e que os três filhos do autor da sucessão receberam tornas no montante de €110.833,33 cada.

Na esfera dos Requerentes, essas tornas constituem, assim, a composição em dinheiro dos respetivos direitos sucessórios. Não representam a contraprestação da venda ou cedência de uma fração dos imóveis adjudicados, nem a escritura identifica qualquer transmissão dessa natureza.

Esta distinção permite igualmente responder ao argumento que a Requerida extrai do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12 de fevereiro de 2025, proferido no processo n.º 01868/22.5BEBRG.

Nesse processo estava em causa uma realidade juridicamente diferente: a partilha de património comum subsequente a divórcio.

O elemento determinante da decisão do Supremo Tribunal Administrativo não foi a mera existência de tornas. O próprio Acórdão esclarece que a existência de tornas, por si só, não determina a existência de uma mais-valia.

O que fundamentou a tributação naquele caso foi uma circunstância distinta: o Supremo Tribunal Administrativo considerou que o ex-cônjuge, *"já depois de concretizado o seu direito a 50% de um imóvel certo e determinado"*, dispôs dessa quota-parte, mediante tornas, a favor da outra ex-cônjuge, que passou a ser proprietária exclusiva do imóvel.

Foi, portanto, a prévia identificação, na esfera do sujeito passivo, de uma quota de 50% de um direito real sobre um imóvel concreto e a subsequente disposição onerosa desse direito que permitiu ao Supremo Tribunal Administrativo subsumir a operação ao artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS.

É precisamente esse pressuposto que não se verifica nos presentes autos.

A posição jurídica dos Requerentes era a de titulares de quinhões hereditários sobre uma universalidade. Esses direitos foram concretizados, na partilha, através do recebimento de tornas.

Por conseguinte, a solução adotada no Acórdão de 12 de fevereiro de 2025 não é transponível para o caso presente. Pelo contrário, a própria fundamentação daquele aresto confirma que a aplicação do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS pressupõe a identificação de um direito real sobre um imóvel determinado que seja objeto de disposição onerosa. É esse elemento que aqui falta.

A conclusão alcançada também não é afastada pelo regime previsto no Código do IMT.

Nos termos do artigo 2.º, n.º 5, alínea c), do Código do IMT, está expressamente sujeito àquele imposto *"o excesso da quota-parte que ao adquirente pertencer, nos bens imóveis, em ato de divisão ou partilhas"*, bem como a alienação da herança ou do quinhão hereditário ou do direito à meação.

Esta norma contém uma previsão específica de incidência através da qual o legislador determinou expressamente a tributação, em IMT, de uma realidade associada ao excesso de adjudicação em partilha.

A existência dessa previsão não permite, porém, transpor o mesmo resultado para o IRS. Antes evidencia que, quando o legislador pretende atribuir relevância tributária autónoma ao excesso de imóveis adjudicados em partilha, o faz através de uma norma expressa de incidência.

O artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS não contém disposição equivalente.

Limita-se a sujeitar a tributação os ganhos provenientes da alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis.

Por outro lado, nos termos do artigo 11.º, n.º 2, da LGT, os conceitos utilizados pelas normas fiscais que sejam próprios de outros ramos do direito devem ser interpretados no sentido que aí possuem, salvo disposição legal em contrário. A expressão "alienação onerosa de direitos reais" deve, portanto, ser apreciada de acordo com a configuração civilística dos direitos envolvidos e dos efeitos da 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

E, por força do artigo 11.º, n.º 4, da LGT, conjugado com o artigo 103.º, n.º 2, da Constituição, não é admissível suprir a ausência de uma norma de incidência através da extensão analógica ao IRS da solução especificamente prevista para o IMT.

Também não altera esta conclusão a circunstância de os Requerentes terem inscrito no quadro 4 do Anexo G das respetivas declarações de rendimentos uma alienação onerosa de direitos reais sobre imóveis.

A qualificação declarativa adotada pelo sujeito passivo não cria o facto tributário. A obrigação tributária depende da verificação dos pressupostos de incidência definidos na lei e, por isso, uma operação que não constitua, juridicamente, uma alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis não passa a sê-lo pelo facto de ter sido declarada como tal.

Do mesmo modo, as informações vinculativas invocadas pela Requerida exprimem a interpretação administrativa das normas aplicáveis, mas não vinculam este Tribunal, ao qual compete proceder autonomamente à qualificação jurídica dos factos e à aplicação do direito.

Em face do exposto, conclui-se que, através da partilha hereditária em apreciação, os Requerentes não transmitiram onerosamente ao cônjuge sobrevivo qualquer direito real individualizado sobre os imóveis que integravam a herança.

As tornas recebidas constituíram o meio de composição pecuniária dos respetivos quinhões hereditários e não a contraprestação da alienação de direitos reais sobre imóveis.

Não se encontra, por isso, preenchido o pressuposto de incidência previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS.

Esta conclusão encontra igualmente suporte na jurisprudência arbitral mais recente, designadamente nas decisões proferidas nos processos n.ºs 42/2026-T, 203/2026-T, 207/2026-T e 210/2026-T, que, embora perante configurações factuais não inteiramente coincidentes, convergem na conclusão de que a partilha hereditária com pagamento de tornas não pode ser assimilada à alienação prevista no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS.

Consequentemente, as tornas recebidas pelos Requerentes não constituem ganhos tributáveis em sede de categoria G ao abrigo daquela disposição legal.

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

g) A revisão oficiosa e o erro imputável aos serviços

Importa ainda apreciar se, relativamente aos pedidos de revisão oficiosa apresentados pelos Requerentes A... e D..., se verifica o pressuposto do erro imputável aos serviços, previsto no artigo 78.º, n.º 1, da LGT.

Com efeito, os referidos pedidos foram apresentados após o decurso do prazo de reclamação administrativa, mas dentro do prazo de quatro anos previsto naquela disposição, pelo que a possibilidade de revisão das respetivas liquidações depende da verificação daquele pressuposto.

Diversamente, o pedido apresentado pela Requerente C..., embora inicialmente formulado ao abrigo do artigo 78.º, n.º 1, da LGT, foi tramitado pela Administração Tributária como reclamação graciosa, tendo sido objeto de decisão expressa de indeferimento. Esta particularidade não afasta, contudo, a necessidade de atender ao regime legal aplicável ao pedido efetivamente apresentado, designadamente quanto aos respetivos pressupostos e prazos.

A Requerida sustenta que não ocorreu erro imputável aos serviços, uma vez que as liquidações foram emitidas com base nas declarações de rendimentos apresentadas pelos próprios Requerentes, nas quais estes qualificaram as operações como alienações onerosas de direitos reais sobre imóveis.

Não se acompanha este entendimento.

Nos termos do artigo 78.º, n.ºs 1 e 3, da LGT, o erro imputável aos serviços pode consistir num erro de facto ou de direito, não dependendo a sua verificação da demonstração de culpa dos funcionários da Administração Tributária.

Todavia, quando a liquidação assenta em elementos declarados pelo contribuinte, importa determinar a origem do erro, distinguindo as situações em que este decorre de uma atuação autónoma do sujeito passivo daquelas em que resulta da observância de orientações emanadas da Administração Tributária.

Neste sentido, a decisão arbitral de 27-06-2023, proferida no processo n.º 640/2022-T, salientou que, quando o erro que afeta a liquidação decorre de elementos apresentados pelo

contribuinte, deve distinguir-se entre as situações em que foram observadas orientações administrativas às quais o erro seja imputável e aquelas em que não existia qualquer orientação da Administração Tributária sobre a matéria.

A mesma decisão recordou que, nos termos do artigo 74.º, n.º 1, da LGT, cabe ao contribuinte demonstrar os factos constitutivos do direito à revisão oficiosa, incluindo a imputabilidade do erro aos serviços.

Ora, no caso dos autos, assume particular relevância a circunstância de a qualificação jurídica adotada pelos Requerentes corresponder ao entendimento que a própria Administração Tributária vinha expressamente defendendo e divulgando publicamente sobre a tributação das tornas recebidas em partilhas hereditárias, tratando-se de uma posição administrativa conhecida e reiterada ao longo dos anos.

Com efeito, nos artigos 65.º a 71.º da Resposta, a Requerida invoca quatro informações vinculativas relativas à tributação das tornas, identificadas pelos processos n.ºs 3803/2017, 1351/2018, 23.220 e 25.136.

Nas informações vinculativas n.ºs 3803/2017 e 1351/2018, sancionadas, respetivamente, por despachos de 21-11-2017 e 20-06-2018, a AT considerou expressamente que as tornas recebidas no âmbito de partilhas hereditárias constituem ganhos sujeitos a tributação em sede de IRS, nos termos do artigo 10.º do respetivo Código.

Trata-se, portanto, de uma interpretação administrativa anterior à apresentação das declarações de rendimentos controvertidas, cuja existência e conteúdo são expressamente reconhecidos pela própria Requerida, que identifica inclusivamente o Portal das Finanças como meio de acesso às referidas informações vinculativas.

Este entendimento foi posteriormente reiterado nas informações vinculativas n.ºs 23.220 e 25.136, tendo a própria Requerida reconhecido, no artigo 68.º da Resposta, tratar-se de uma interpretação que há muito vinha sendo perfilhada pela Administração Tributária.

Verifica-se, assim, que a qualificação jurídica adotada pelos Requerentes nas respetivas declarações não corresponde a uma interpretação isolada ou exclusivamente sua, antes coincidindo com a posição que a própria Administração Tributária havia tornado pública e vinha sustentando de forma reiterada sobre a sujeição a IRS das tornas recebidas em partilhas hereditárias.

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

É certo que as informações vinculativas não se confundem, quanto à sua natureza e eficácia jurídica, com orientações genéricas da Administração Tributária, nem se encontra demonstrado que os Requerentes tenham efetivamente consultado aquelas informações antes de apresentarem as respetivas declarações.

Todavia, não pode ignorar-se que a interpretação administrativa em causa se encontrava publicamente divulgada e constituía, à data das declarações, um entendimento conhecido da Administração Tributária sobre a matéria. A existência dessa interpretação, anterior às liquidações controvertidas, expressamente reconhecida pela Requerida e coincidente com a qualificação jurídica adotada pelos Requerentes, constitui um elemento relevante para a determinação da origem do erro de direito que afeta as liquidações.

Acresce que, nos procedimentos administrativos objeto de decisão expressa, a Administração Tributária foi confrontada com a natureza sucessória da operação e com os fundamentos jurídicos invocados pelos Requerentes para afastar a respetiva tributação, tendo mantido as liquidações por considerar aplicável o artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS.

Quanto ao pedido de revisão oficiosa apresentado pelo Requerente D..., que não foi objeto de decisão expressa, a posição assumida pela Requerida nos presentes autos confirma que também relativamente à respetiva liquidação sustenta a legalidade da tributação controvertida.

Importa, neste contexto, distinguir a origem do erro que afeta as liquidações da atuação da Administração Tributária na apreciação dos pedidos de revisão. Embora a manutenção de uma liquidação não permita, por si só, concluir que o erro originário é imputável aos serviços, constitui, no caso concreto, um elemento adicional que confirma a adesão da Administração Tributária à interpretação jurídica subjacente à tributação.

Deste modo, ponderando a natureza do erro de direito identificado, a existência de uma interpretação administrativa pública, anterior às liquidações e reiteradamente sustentada pela AT, que apontava expressamente para a tributação das tornas, a coincidência desse entendimento com a qualificação adotada pelos Requerentes e a posição expressamente assumida pela AT na apreciação da legalidade dos atos tributários, entende o Tribunal que a circunstância de as liquidações terem sido emitidas com base nas declarações dos Requerentes não afasta, no caso concreto, a imputabilidade do erro aos serviços.

Conclui-se, consequentemente, que se verifica o pressuposto do erro imputável aos serviços previsto no artigo 78.º, n.º 1, da LGT, relativamente aos pedidos de revisão oficiosa apresentados pelos Requerentes A... e D... .

A mesma conclusão é aplicável ao pedido apresentado pela Requerente C..., uma vez que, embora tenha sido tramitado pela Administração Tributária como reclamação graciosa, foi apresentado expressamente ao abrigo do artigo 78.º, n.º 1, da LGT, após o decurso do prazo especial de reclamação previsto no artigo 140.º, n.º 2, do Código do IRS, mas dentro do prazo de quatro anos previsto para a revisão oficiosa.

Assim, verificando-se o pressuposto legal exigido para a revisão das liquidações, não constitui a respetiva apresentação fora do prazo de reclamação administrativa obstáculo ao conhecimento da ilegalidade da tributação controvertida.

h) Questões prejudicadas

A procedência do fundamento principal, relativo à inexistência de alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, prejudica a apreciação dos fundamentos subsidiários invocados pelos Requerentes.

Encontram-se, assim, prejudicadas as questões relativas à inexistência de incremento patrimonial, à eventual qualificação da operação como alienação de quinhão hereditário e ao erro na quantificação da matéria tributável.

Esta solução decorre do artigo 608.º, n.º 2, do Código de Processo Civil, aplicável subsidiariamente por força do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

i) Conclusão

Em face do exposto, conclui-se que as liquidações de IRS impugnadas enfermam de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito, nas partes em que tributaram, ao abrigo do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS, os ganhos declarados no quadro 4 do Anexo G, correspondentes às tornas recebidas pelos Requerentes na partilha hereditária de 28-01-2022.

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 errónea qualificação jurídica da operação constitui fundamento de ilegalidade dos atos tributários, nos termos do artigo 99.º, alínea a), do CPPT, justificando a respetiva anulação parcial, no âmbito da competência atribuída ao Tribunal Arbitral pelo artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

O mesmo vício afeta as decisões de indeferimento dos pedidos de revisão oficiosa n.º...2025 ... e de reclamação graciosa n.º ...2025 ..., na medida em que mantiveram a tributação ilegal.

Quanto ao pedido de revisão oficiosa n.º ...2025..., o respetivo indeferimento tácito constitui uma presunção legal destinada a permitir a reação contenciosa perante a ausência de decisão administrativa expressa, pelo que a ilegalidade da tributação impugnada determina igualmente a procedência da pretensão deduzida pelo Requerente D... .

A anulação das liquidações deve, contudo, limitar-se à parte correspondente à tributação dos ganhos declarados no quadro 4 do Anexo G, permanecendo excluída do objeto do processo a apreciação da tributação dos ganhos declarados no quadro 9, relativos às participações sociais da sociedade " G..., Lda.".

Procede, assim, o pedido de pronúncia arbitral quanto à ilegalidade da tributação das mais-valias imobiliárias identificadas, com as consequências legais em matéria de anulação parcial das liquidações, restituição do imposto indevidamente pago e juros indemnizatórios, a apreciar nos pontos seguintes.

5. Reembolso

Na sequência da anulação das liquidações, os Requerentes têm direito à restituição das quantias 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 corresponde ao imposto imputável à tributação dos ganhos declarados no quadro 4 do Anexo G, que não coincide necessariamente com a totalidade das quantias pagas, porquanto as liquidações incluíam outros rendimentos, designadamente os ganhos declarados no quadro 9 do Anexo G, tributados autonomamente.

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 determinação das quantias a restituir deverá ser efetuada em execução da presente decisão, mediante recálculo das liquidações com exclusão dos ganhos declarados no quadro 4 do Anexo G, considerando os efeitos dessa exclusão na determinação do imposto legalmente devido e os pagamentos e reembolsos já efetuados.

6. Juros indemnizatórios

Nos termos do artigo 24.º, n.º 5, do RJAT, é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na LGT e no CPPT.

O artigo 43.º, n.º 1, da LGT estabelece que são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte o pagamento de imposto em montante superior ao legalmente devido.

Por sua vez, o n.º 3, alínea c), do mesmo artigo prevê o pagamento de juros indemnizatórios quando a revisão do ato tributário por iniciativa do contribuinte se efetuar mais de um ano após o respetivo pedido, salvo se o atraso não for imputável à Administração Tributária.

No caso dos autos, os Requerentes A... e D... apresentaram pedidos de revisão oficiosa das respetivas liquidações, ao abrigo do artigo 78.º, n.º 1, da LGT, após o decurso do prazo de reclamação administrativa.

Também a Requerente C... apresentou um pedido de revisão oficiosa ao abrigo daquela disposição, que a AT, todavia, tramitou e decidiu como reclamação graciosa.

Sucede que, tendo o pedido sido apresentado em 31-07-2025, já se encontrava ultrapassado o prazo especial de dois anos previsto no artigo 140.º, n.º 2, do Código do IRS para a reclamação graciosa fundada em erro na declaração de rendimentos, contado do termo do prazo legal de entrega da declaração Modelo 3 referente ao ano de 2022, ocorrido em 30-06-2023.

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, aquele prazo terminou em 30-06-2025, pelo que o pedido apresentado pela Requerente C..., embora tramitado pela AT como reclamação graciosa, foi deduzido depois do termo do prazo legalmente previsto para esse meio de reação administrativa.

Nestas circunstâncias, a qualificação procedimental atribuída pela Administração Tributária não justifica, para efeitos de determinação do termo inicial dos juros indemnizatórios, a aplicação de um regime distinto daquele que resulta da revisão oficiosa promovida após o decurso do prazo de reclamação.

Assim, relativamente aos três Requerentes, é aplicável o regime especial previsto no artigo 43.º, n.º 3, alínea c), da LGT.

É este o entendimento acolhido no Acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 30-09-2020, processo n.º 40/19.6BALSB, publicado como Acórdão n.º 4/2023, no Diário da República, 1.ª série, de 16-11-2023, que uniformizou jurisprudência no sentido de que, em caso de revisão oficiosa promovida pelo contribuinte, os juros indemnizatórios apenas são devidos depois de decorrido um ano sobre a apresentação do respetivo pedido, e não desde a data do pagamento do imposto indevidamente liquidado.

Esta orientação foi reiterada pelo Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo no Acórdão de 26-06-2024, processo n.º 06/24.4BALSB, no qual se esclareceu que a aplicação daquele regime não é afastada pela circunstância de a Administração Tributária ter indeferido o pedido de revisão antes de decorrido o prazo de um ano.

Deste modo, tendo os pedidos sido apresentados em 30-07-2025, por A..., em 31-07-2025, por C..., e em 11-08-2025, por D..., os juros indemnizatórios são devidos a partir de 31-07-2026, 01-08-2026 e 12-08-2026, respetivamente.

Os juros incidem sobre as quantias de imposto indevidamente pagas que devam ser restituídas a cada um dos Requerentes, a determinar em execução da presente decisão, tendo em consideração a anulação parcial das liquidações e os pagamentos e reembolsos já efetuados.

O respetivo cálculo deverá ser efetuado até à data do processamento das correspondentes notas de crédito, nos termos do artigo 61.º, n.º 5, do CPPT, à taxa legal aplicável, de acordo

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 os artigos 35.º, n.º 10, e 43.º, n.º 4, da LGT, o artigo 559.º do Código Civil e a Portaria n.º 291/2003, de 8 de abril.

7. Decisão

De harmonia com o exposto, decide este Tribunal Arbitral:

a) Julgar improcedente a questão prévia suscitada pela Requerida;

b) Declarar ilegais e anular parcialmente as decisões de indeferimento do pedido de revisão oficiosa n.º ... 2025 ...e da reclamação graciosa n.º ...2025..., nas partes em que mantiveram a tributação referida na alínea seguinte, e julgar ilegal o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa n.º ... 2025...;

c) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral quanto à tributação das mais-valias imobiliárias e, consequentemente, declarar ilegais e anular parcialmente as liquidações de IRS n.º 2023..., n.º 2023 ... e n.º 2024..., referentes ao ano de 2022, nas partes em que tributaram, ao abrigo do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS, os ganhos declarados no quadro 4 do Anexo G, correspondentes às tornas recebidas pelos Requerentes na partilha de 28-01-2022;

d) Julgar procedente o pedido de reembolso e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a restituir aos Requerentes as quantias que vierem a ser determinadas em execução da presente decisão, nos termos definidos no ponto 5;

e) Julgar procedente o pedido de juros indemnizatórios e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira no respetivo pagamento, sobre as quantias a restituir, nos termos definidos no ponto 6;

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

8. Valor 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

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 €29.738,25, indicado pelos Requerentes sem oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira.

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 €1.530,00, de acordo com a Tabela I anexa àquele Regulamento, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Notifique-se.

Lisboa, 6 de novembro de 2026

A Árbitra

(Inês Moreira dos Santos)

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