

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 698/2022-T

Tema: IRS – Tributação de rendimentos provenientes de *trust*. Ónus da prova.

SUMÁRIO

- A. Um *trust* constitui uma relação jurídica criada por uma pessoa (*settlor*) mediante a transmissão do título de propriedade sobre certos bens (*legal ownership*) para outra pessoa (*trustee*), que recebe essa propriedade em confiança (*in trust*) e em benefício de terceiros, sendo estes últimos os beneficiários dos bens transmitidos (*beneficial ownership*).**
- B. Nos ordenamentos jurídicos de inspiração anglo-saxónica, a constituição de um *trust* pode ser feita (a) *inter vivos*, verbalmente ou através de um documento denominado *trust deed*, ou (b) *mortis causa*, através de um testamento (*will trust*).**
- C. Com relevo para o caso *sub judice*, interessa referir que, após o falecimento do *settlor*, os beneficiários de um *will trust* podem, através de uma *deed of variation*, (i) alterar os termos do *trust* (incluindo a identidade dos beneficiários, a distribuição de bens entre os mesmos, a duração do *trust*, ou as diretrizes definidas para a gestão dos rendimentos e património do *trust*), (ii) revogar o *trust* e aceder ao património deixado em herança (revogando o *will trust*), ou (iii) revogar o *will trust* e transferir património para novos *trusts* constituídos para o efeito (constituindo novos *trusts*). Para efeitos de imposto sobre o rendimento, estes novos *trusts* são considerados como constituídos, através da *deed of variation*, pelos beneficiários originários do *will trust* que, assim, se tornam nos *settlors* dos novos *trusts*.**

- D.** Para beneficiar da exclusão de tributação contida no n.º 8 do artigo 12.º do Código do IRS (*“O IRS não incide sobre o valor atribuído em resultado da liquidação, revogação ou extinção de estruturas fiduciárias a sujeitos passivos beneficiários das referidas estruturas distintos daqueles que as constituíram”*), cabe ao sujeito passivo demonstrar os pressupostos da mesma (nos termos do artigo 74.º, n.º 1, da LGT), designadamente, que (a) os rendimentos em causa foram provenientes da liquidação, revogação ou extinção de um *trust*, e que (b) o sujeito passivo não constituiu o *trust*, tendo sido um mero beneficiário do mesmo.
- E.** Não tendo o sujeito passivo logrado provar que se encontravam verificados os pressupostos da exclusão de tributação contida no n.º 8 do artigo 12.º do Código do IRS, e não tendo o sujeito passivo logrado gerar dúvidas fundadas sobre os factos subjacentes à informação obtida pela AT de congénere autoridade fiscal estrangeira ao abrigo de convenções de assistência mútua a que o Estado Português esteja vinculado, como lhe competia à luz do n.º 4 do artigo 76.º da LGT, resta ao Tribunal Arbitral julgar improcedente o pedido de anulação da liquidação de IRS emitida pela AT com base em tal informação.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Professora Doutora Rita Correia da Cunha (presidente), Professora Doutora Marisa Almeida Araújo e Professor Doutor Tomás Castro Tavares (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 31 de janeiro de 2023, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., contribuinte n.º..., titular do passaporte n.º ..., emitido em 21 de setembro de 2017 pelo Reino Unido, e válido até 21 de novembro de 2027, residente em ..., ..., ...-... (**“a Requerente”**),

na qualidade de sucessora de **B...**, contribuinte n.º..., com data de nascimento em 27 de agosto de 1936 e falecido em 19 de dezembro de 2022 (“**o Requerente**”), que, em 22 de novembro de 2022, ao abrigo das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 2.º, do n.º 1 do artigo 3.º, e dos n.ºs 1 e 2 do artigo 10.º, todos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, ou “**RJAT**”) e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, requereu a constituição de tribunal arbitral e apresentou pedido de pronúncia arbitral (“**PPA**”), com vista à declaração de ilegalidade e anulação da liquidação de IRS n.º 2022... e respetivos juros compensatórios, relativos ao IRS do ano de 2017, no montante global de € 877.219,99.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (“**Requerida**” ou “**AT**”).

O pedido de constituição do tribunal arbitral e o PPA foram aceites pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD em 24 de novembro de 2022, e seguiram a sua normal tramitação.

Em conformidade com os artigos 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a), e 11.º, n.º 1, alínea a), todos do RJAT, o Conselho Deontológico do CAAD designou os árbitros do Tribunal Arbitral, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável. As partes, notificadas dessa designação, não se opuseram nos termos dos artigos 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), e 8.º do RJAT, e 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD. Em conformidade com o disposto na alínea c) do n.º 1 e n.º 8 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 31 de janeiro de 2023.

Notificada para apresentar resposta e remeter cópia do processo administrativo, a Requerida veio, em 3 de março de 2023, peticionar a concessão de prorrogação do prazo, atendendo a dificuldades operacionais, uma vez que não lhe havia sido facultado até àquela data o necessário processo administrativo.

Em 6 de março de 2023 veio o mandatário do Requerente informar os autos do seu falecimento. Em 7 de março de 2023, o Tribunal Arbitral proferiu despacho determinando a suspensão da instância até admissão do incidente de habilitação de herdeiros, e ordenou a notificação da Senhora A... para, no prazo de 15 dias: (a) informar se pretendia promover a sua habilitação,

como sucessora do Requerente, para efeitos do prosseguimento do presente processo arbitral, e (b) juntar os documentos necessários para este efeito. No mesmo despacho, foi concedido o prazo de 5 dias, após a cessação da suspensão, para a AT responder.

Em 2 de maio de 2023, foi deferido o pedido de habilitação de herdeiros apresentado pela Senhora A..., e declarado findo o período de suspensão.

Em 10 de maio de 2023, a Requerida apresentou a sua resposta e, na mesma data, juntou o processo administrativo.

Em 15 de maio de 2023, ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo arbitral, e da livre determinação das diligências de produção de prova necessárias (cf. artigo 16.º, alíneas c) e e), do RJAT), e considerando os princípios do contraditório e da igualdade (cf. artigo 16.º, alíneas a) e b), do RJAT), o Tribunal Arbitral proferiu o seguinte despacho:

“(1) Notifique-se a Requerente para, no prazo de 15 dias, juntar aos autos os seguintes documentos:

(a) O documento 3 junto ao PPA, de forma a assegurar que todas as palavras contidas no mesmo são legíveis;

(b) Uma versão dactilografada dos documentos 3, 5 e 7 juntos aos PPA;

(c) O documento 4 junto ao PPA, devidamente assinado pelos respetivos autores;

(d) Documentos relativos à constituição das sociedades cujas participações sociais eram detidas por trustees no interesse do Sr. B..., bem como os respetivos balanços contabilísticos, na data de extinção dos trusts correspondentes;

(e) Outros documentos que a Requerente entenda por conveniente juntar aos autos, relativamente aos factos que a AT, na sua Resposta, alega encontrarem-se por esclarecer ou por provar.

(2) Notifique-se a Requerente para esclarecer as seguintes circunstâncias, juntando a documentação relevante:

(i) Durante que período o Sr. B... foi residente em Portugal para efeitos fiscais?

(ii) Se o Sr. B... recebeu empréstimos de trusts constituídos em Guernsey de que era beneficiário? Em que data? E em que valor?

(iii) Se o Sr. B..., para além de beneficiário de trusts constituídos em Guernsey, era trustee dos mesmos trusts?

(3) Notifique-se a Requerida para, caso a Requerente junte aos autos novos documentos nos termos das alíneas (d) e (e) do ponto (1), ou do ponto (2) supra, querendo, se pronunciar sobre os mesmos no prazo de 10 dias.

(4) Notifique-se a Requerida para, no prazo de 15 dias, juntar aos autos toda a documentação relativa às informações prestadas por Guernsey à AT com referência ao Sr. B... .

(5) Notifique-se a Requerente para, querendo, se pronunciar sobre a documentação junta pela AT nos termos no número anterior, no prazo de 10 dias a contar do dia em que os documentos se tornarem disponíveis na plataforma do CAAD.”

A Requerida juntou documentos em 1 de junho de 2023, e a Requerente em 19 de junho de 2023.

Por despacho de 31 de julho de 2023, o Tribunal Arbitral dispensou a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT e ordenou a notificação das Partes para a apresentação de alegações escritas, facultativas, no prazo de 10 dias.

A Requerida e a Requerente apresentaram alegações em 11 de setembro de 2023.

Por despachos de 24 de setembro de 2023 e de 24 de novembro de 2023, o Tribunal Arbitral prorrogou o prazo para prolação de Decisão Arbitral por dois meses, nos termos do artigo 21.º,

n.º 2, do RJAT, com fundamento na complexidade de algumas das questões de direito relevantes para a boa decisão da causa.

II. SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente, atenta a conformação do objeto do processo (cf. artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 5.º do RJAT).

O PPA apresentado em 22 de novembro de 2022 é tempestivo, porquanto apresentado no prazo de 90 dias previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, a contar de 8 de setembro de 2022 (dia seguinte ao termo do prazo de pagamento voluntário da liquidação contestada), de harmonia com o disposto no artigo 102.º, n.º 1, alínea a), do CPPT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (cf. artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT, e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

Não há nulidades ou outra matéria de exceção a conhecer, passando-se à análise da posição das Partes e do mérito da causa.

III. POSIÇÃO DAS PARTES

Posição do/a Requerente: PPA, requerimento de 19 de junho de 2023 e alegações escritas

O *F...* (doravante “Trust”) foi constituído através da outorga de testamento por *C...* (mãe do Requerente) em 26 de agosto de 1975 e 28 de agosto de 1980, e liquidado em 30 de junho de 2017, tendo o seu ativo sido distribuído ao Requerente (único beneficiário). A sociedade civil inglesa *D... Limited* (titular de ativos imobiliários localizados em Portugal) constitui a universalidade de bens legados em *trust* por *C...* através do testamento de 28 de agosto de 1980.

O Requerente foi ainda beneficiário do testamento da sua irmã, E..., datado de 31 de outubro de 1988.

O Trust foi constituído na Ilha de Guernsey e governado de acordo com a legislação deste território, a qual dispõe que um *trust* pode ser constituído através de um documento escrito, declaração oral, conduta ou de qualquer outra forma (cf. artigo 6 (1) da *The Trusts (Guernsey) Law, 2007*). De acordo com o artigo 1.º da mesma lei, um trust existe sempre que “*uma pessoa (um "trustee") possui ou detém, ou é considerado como possuindo ou detendo, bens que não formam ou que deixaram de fazer parte do seu próprio património - (a) em benefício de outra pessoa (um "beneficiário"), existente ou não, e / ou (b) para qualquer fim, que não seja um fim em benefício apenas do fiduciário.*”

Posteriormente ao falecimento de E... e C... (em 13 de novembro e 14 de dezembro de 1988, respetivamente), em 6 de março de 1990, o Requerente e os restantes beneficiários dos testamentos acima mencionados celebraram um acordo de variação dos termos e condições pelos quais se regeriam os respetivos *trusts (Deed of Variation)*, o qual, sem alterar a substância ou conteúdo dos testamentos outorgados, veio apenas introduzir alterações na forma de governo das estruturas fiduciárias que os mesmos originaram.

Um *trust* consiste num negócio através do qual alguém (o *settlor*) entrega a outrem (o *trustee*) um determinado conjunto de bens para que este os administre em benefício de um terceiro. É ainda característica fundamental do *trust* a separação entre a propriedade *de jure* – a qual se atribui ao *trustee* – e a propriedade *de facto* ou económica – que permanece na titularidade do beneficiário. Temos assim que os bens entregues em *trust*, seja através de documento escrito ou manifestação de vontade, passam a constituir propriedade legal do *trustee*, embora continuem, sempre e até à extinção do *trust*, a constituir propriedade material ou económica do beneficiário. Por outras palavras, no momento do estabelecimento do *trust*, o respetivo beneficiário não deixa de ter o direito a usufruir dos benefícios inerentes ao exercício do direito de propriedade dos bens entregues em *trust*, devendo exercê-los em conformidade com as normas previstas no regulamento de gestão do *trust (in casu, o Deed of Variation)*, e através das pessoas nomeadas como *trustees*. Conclui-se, por conseguinte, que o Requerente, enquanto

beneficiário do Trust em apreço, foi materialmente proprietário dos ativos que o constituíram desde o momento em que os adquiriu, ou seja, o falecimento de C... e E... .

Embora a C... tenha transmitido imóveis para uma sociedade civil inglesa *D... Limited* (em 1955), as vendas relativas aos mesmos foram registadas como proveitos da sociedade homónima constituída em Guernsey. Nem a sociedade britânica, nem a sociedade de Guernsey se encontravam obrigadas a prestar contas.

Por ocasião da liquidação do Trust em 2017, o montante passível de distribuição era de £ 363.144,51 (correspondente a € 409.301,43, assumindo a taxa de conversão cambial publicada pelo Banco de Portugal para a data de 31 de dezembro de 2017), tendo sido efetuada uma transferência de £ 358.000,00 para uma conta mantida pelo Requerente junto do National Westminster Bank Plc, uma instituição financeira com sede e direção efetiva no Reino Unido.

Relativamente à informação recebida de Guernsey (de que o Requerente teria auferido de um rendimento de capitais € 1.968.895,33 proveniente do Trust), o valor de € 1.634.758,00 resulta de um empréstimo concedido pelo Trust ao Requerente (que pode ser justificado pela venda em 2017 de um imóvel formalmente pertencente à sociedade civil inglesa *D... Limited*, mas contabilística e financeiramente considerado na esfera da sociedade de Guernsey *D... Limited* por € 1.550.000,00), e o restante montante corresponde ao valor em numerário passível de distribuição na data de liquidação do Trust.

O empréstimo concedido pelo Trust ao Requerente, nunca reembolsado, foi qualificado como distribuição do Trust no momento da sua liquidação. Não tendo o Requerente nunca assumido a posição de *settlor*, mas apenas de beneficiário do Trust, quaisquer distribuições efetuadas pelo Trust em resultado da sua liquidação, revogação ou extinção são abrangidas pela exclusão de tributação prevista no n.º 8 do artigo 12.º do Código do IRS (“*O IRS não incide sobre o valor atribuído em resultado da liquidação, revogação ou extinção de estruturas fiduciárias a sujeitos passivos beneficiários das referidas estruturas distintos daqueles que as constituíram*”).

De facto, tendo o Trust em causa sido instituído pelo testamento de C..., e não pelo Requerente, torna-se por demais evidente que os montantes distribuídos se encontram excluídos da (1) incidência de Imposto sobre o IRS, à luz do disposto no n.º 8 do artigo 12.º do Código do IRS, e da (2) incidência do Imposto do Selo, porquanto os ativos detidos à data da liquidação encontravam-se depositados numa conta bancária aberta junto do *ABN AMRO (Channel Islands) Limited*, uma instituição financeira estabelecida e a operar no território das Ilhas do Canal, e foram transferidos para uma conta mantida pelo Requerente junto de uma instituição financeira com sede e direção efetiva no Reino Unido, ou seja, fora do âmbito territorial deste imposto (cf. artigo 4.º, n.º 4, alínea e), do Código do Imposto do Selo).

Através das Informações Vinculativas n.º 11883, emitida no âmbito do Processo 2017000480, e n.º 14190, emitida no âmbito do Processo 2018001067, a AT reconheceu que os rendimentos distribuídos por estruturas fiduciárias a beneficiários que não as tenham constituído se encontram excluídos do âmbito de incidência do IRS, sendo enquadráveis como transmissões gratuitas para efeitos de Imposto do Selo, mas que tais factos se encontram excluídos da incidência de Imposto do Selo sempre que os montantes distribuídos não sejam depositados, ou o autor da transmissão não tenham domicílio, sede, direção efetiva ou estabelecimento estável, em território nacional.

No caso específico dos bens eventualmente constantes do testamento de E..., mesmo que se considere que os mesmos nunca deixaram de constituir propriedade do Requerente (desde 13 de Novembro de 1988), e se admita que os rendimentos resultantes da liquidação do Trust decorrem todos dos bens herdados de E..., sempre tais montantes deveriam ser considerados como rendimentos de Categoria G (cf. parágrafo 3) da alínea b) do número 1 do artigo 10.º do Código do IRS), e relativos a bens adquiridos em 13 de Novembro de 1988 – ou seja, antes da entrada em vigor do atual Código do IRS. Assim, quaisquer mais-valias decorrentes da alienação de tais bens sempre se deverão considerar excluídas do âmbito de incidência de IRS, nos termos do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro.

Impõe-se então concluir que não deve proceder a pretensão da AT no sentido de liquidar IRS sobre os montantes auferidos através da liquidação do F... . E ainda que se entendesse que a

estrutura fiduciária em apreço seria geradora de rendimentos tributáveis em sede de IRS, sempre se teria de atender também ao *quantum* sobre o qual incide.

O montante resultante da liquidação do Trust foi de £ 363.144,51, ou € 409.301,43 (assumindo a taxa de conversão cambial publicada pelo Banco de Portugal para a data de 31 de dezembro 2017). No entanto, a AT vem liquidar imposto sobre um montante bastante superior, de € 1.968.895,33, desconsiderando todos os elementos de prova providenciados. Tal imputação – a considerar-se legítima, o que não se concede – sempre padeceria de vício de violação do princípio da capacidade contributiva – pressuposto essencial do sistema fiscal português, conforme estabelecido no n.º 1 do artigo 4.º da LGT. De facto, não pode a AT agir no sentido de imputar ao Requerente um valor cinco vezes superior àquele que corresponderia ao rendimento efetivamente obtido, sob pena de se manter na ordem jurídica um ato lesivo dos mais fundamentais direitos dos contribuintes.

A atuação da AT encontra-se enferma de três inegáveis vícios, nomeadamente: (i) vício de violação do princípio da legalidade, ao não admitir a veracidade da prova apresentada pelos Requerentes e pretendendo realizar atos de tributação por métodos indiretos sem cumprir com os respetivos requisitos; (ii) vício de violação do princípio da capacidade contributiva, ao pretender tributar os Requerentes com base numa matéria coletável cuja veracidade falha em comprovar; (iii) vício de violação do princípio da colaboração, ao não apresentar aos Requerentes os “ponderosos indícios” sobre os quais baseia a sua atuação, para que estes possam sobre os mesmos exercer o direito ao contraditório.

Mas nem só da errónea interpretação e aplicação da lei portuguesa vive a atuação e argumentação da AT, mas também da errónea interpretação e aplicação da lei de Guernsey, exigindo aos Requerentes o cumprimento de requisitos formais além daqueles que se encontram previstos na legislação *in casu* aplicável.

Posição da Requerida

Relatório de Instrução

Os factos alegados pelo Requerente não se encontram suportados por prova suficiente para ilidir a presunção de veracidade de que beneficia a informação prestada pelas autoridades de Guernsey, e que resulta do artigo 76.º, n.º 4, da LGT, designadamente: o Requerente não prova que apenas teria recebido do Trust o montante € 409.301,43, ao que acresce que tal mostra contradição com o património detido e/ou vendido em Portugal pela sociedade *D... Limited* (empresa e património que estariam incluídos no Trust). A verdade é que o Requerente não apresentou uma discriminação dos bens que integravam o Trust e os respetivos valores à data da constituição.

O Requerente também não apresentou documentação formal de constituição do Trust para além dos testamentos. Não é possível concluir, da documentação fornecida pelo Requerente, que, para efeitos do artigo 12.º, n.º 8, do Código do IRS, o Trust não teve o Requerente por *settlor*, não sendo credível, até pelos deveres de reporte impostos aos *trustees* pela legislação de Guernsey, que não houvesse qualquer evidência escrita que permitisse estabelecer um nexo entre o património do Trust e a constituição deste por C..., como pretende o Requerente. A verdade é que do testamento de C... e do *Deed of Variation* não consta qualquer referência a um “F...”, que é a entidade que consta na informação prestada pelas autoridades de Guernsey como pagadora de rendimentos de capitais ao Requerente.

Portanto, estamos perante rendimentos tributados no âmbito da Categoria E do IRS (rendimentos de capitais), tal como definidos no artigo 5.º do Código do IRS, devidos por entidade não residente sem estabelecimento estável em território português, domiciliada em Guernsey (território sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante de lista aprovada pela Portaria 150/2014, de 13 de fevereiro), e que não foram sujeitos a qualquer retenção na fonte em território nacional. Como tal, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 17 do artigo 72.º do Código do IRS, os rendimentos em análise deverão ser tributados autonomamente à taxa de 35%. Desta forma, resulta uma correção ao imposto apurado no montante de € 689.113,37, por aplicação da fórmula € 1.968.895,33 x 35%.

Resposta ao PPA

Da constituição do Trust

É sobre o Requerente que impendia um ónus de prova, porquanto, assentando o ato de liquidação em rendimento reportado por autoridade tributária estrangeira, beneficia por isso da presunção de veracidade constante n.º 4 do artigo 76.º da LGT. Ora, os elementos apresentados no âmbito do procedimento de inspeção não se mostravam suficientes para provar que o “F...” não foi constituído pelo Requerente, ou seja, para ilidir a presunção que se impunha ao Requerente por força do n.º 4 do artigo 76.º da LGT.

Isto porque não foi facultada informação sobre qual era, em concreto, o património do Trust à data da sua constituição e à data da sua liquidação. Aliás, a informação sobre os bens do Trust e seu valor é praticamente inexistente. E sem se conhecer o património do Trust, para mais estando os factos tributários associados alegadamente à liquidação do mesmo, tornou-se impossível demonstrar os dois elementos essenciais da argumentação do Requerente com vista a provar o que alegou: a) primeiro, a origem e composição do rendimento colocado à disposição do Requerente pelo Trust; b) segundo, quem instituiu o Trust.

Depois, porque a prova aportada pelo Requerente consiste em testamentos onde não é referido em concreto o “F...”, e em afirmações constantes de cópias de emails do gestor do fundo, depoimento que, partindo de pessoa que age como representante do fundo, não assegura credibilidade probatória suficiente - certamente insuficiente para colmatar a ausência de prova documental.

Daqui resulta que, perante a informação disponível à AT no final do procedimento inspetivo (que incluiu informação fornecida pelo Requerente e minuciosamente analisada), não restava alternativa à AT senão a de respeitar o efeito jurídico decorrente da presunção do artigo n.º 4 do artigo 76.º da LGT e emitir o ato de liquidação *sub judice*. A argumentação que o Requerente traz em sede arbitral é também insuficiente para satisfazer o ónus da prova que o Requerente não cumpriu em sede de procedimento tributário.

Relativamente à alegação de que o Trust foi constituído através da outorga de testamento por C..., a verdade é que os testamentos de C... não fazem qualquer referência ao “F...”, o qual,

segundo as autoridades de Guernsey, colocou € 1.968.895,33 à disposição do Requerente no ano de 2017. Com base na documentação junta pelo Requerente, não é possível estabelecer que o Trust liquidado coincide efetivamente com o “F...”. O Requerente não explica a absoluta ausência de documentos sobre prestação de contas ou sobre património do Trust, sendo certo que esses deveres de reporte e de prestação de contas constam expressamente da legislação de Guernsey.

Concluindo, relativamente à constituição do “F...”, não só se mostra impossível estabelecer umnexo causal entre a informação apresentada pelo Requerente e a constituição do mesmo, como se mostra pouco claro qual o património e quais os respetivos beneficiários (entre os vários intervenientes, vivos ou já falecidos).

Do montante de rendimento reportado pelas Autoridades de Guernsey

Alega ainda o Requerente ter apenas recebido do Trust a quantia de € 409.301,43 e não € 1.968.895.33. No entanto, mais uma vez, não logra comprovar o que alega. Desde logo, porque, como se disse, não consta do processo elementos que documentem qual era a composição do Trust no momento da sua liquidação. Bem pelo contrário, o que resulta da troca de emails com o gestor do Trust, é que haveria no Trust “*property and assets*” cujo valor, adivinha-se (não sabemos), será certamente mais elevado do que os € 409.301,43 que o Requerente alega ter recebido.

Na verdade, cabia ao Requerente demonstrar que o valor de €1.968.895.33 não foi por si recebido e/ou que o mesmo decorre da liquidação de Trust do qual não foi *settlor*, não bastando para tal, como sucede no presente caso, que o Requerente crie dúvida a esse propósito.

Conclui-se que o Requerente não logrou por fazer prova contrária à informação prestada pela autoridade tributária de Guernsey, nem no âmbito do contencioso administrativo nem em sede arbitral, pelo que, à luz do disposto no artigo 76.º, n.º 4, da LGT, a conclusão da AT não poderia ser outra que não a de que, de acordo com as informações prestadas pela administração fiscal estrangeira, o Requerente recebeu rendimentos de capitais no valor de €1.968.895.33.

IV. MATÉRIA DE FACTO

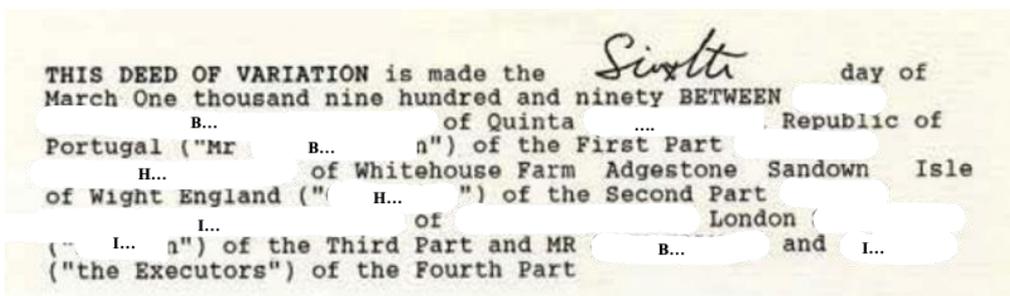
§1. Factos provados

Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos, que se julgam provados:

1. O Requerente, de nacionalidade inglesa, residiu em Portugal durante muitos anos, declarando isso mesmo em vários documentos (entre os quais a *Deed of Variation Relating to the Wills of E... and C...*, de 6 de março de 1990, junta ao PPA como Documento 8 — facto não controvertido).
2. A mãe do Requerente, C..., de nacionalidade inglesa, viveu também muitos anos em Portugal, declarando isso mesmo em vários documentos (entre os quais o seu testamento de 28 de agosto de 1980, junto ao PPA como Documento 4 — facto não controvertido).
3. Por escritura de 19 de maio de 1955, C... transmitiu vários prédios sítos em Portugal (incluindo quintas e herdades) para a sociedade de direito inglês *D... Limited*, pelo valor de 4.709.974\$00 (cf. Escritura Pública junta ao PPA como Documento 5, cuja versão datilografada foi junta pela Requerente em 19 de junho de 2023 — facto não controvertido).
4. Em 27 de maio de 1955, foi constituída a sociedade de direito inglês *D... Limited*, com o capital social de £ 100 (dividido em 100 ações, com o valor nominal de £ 1 cada), sendo a mesma registada (com o n.º...) em 4 de junho de 1955 (cf. Documento comprovativo do registo, *Memorandum of Association* e *Articles of Association* juntos pela Requerente em 19 de junho de 2023 — facto não controvertido).
5. Em 26 de agosto 1975, C... outorgou um testamento sem qualquer referência a um *trust* (cf. Testamento junto ao PPA como Documento 3, cuja versão datilografada foi junta pela Requerente em 19 de junho de 2023 — facto não controvertido).

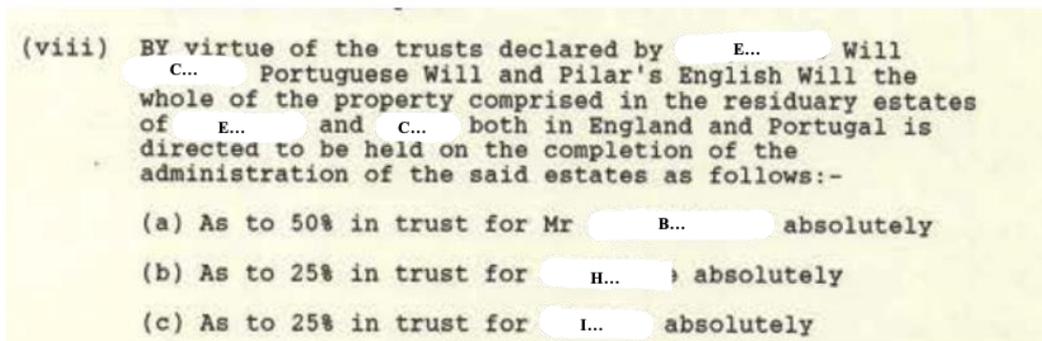
6. Em 28 de agosto de 1980, C... outorgou novo testamento no qual expressou, de forma clara, (1) a sua intenção de constituir um *trust* (doravante, “C... *Will Trust*”), (2) os bens que integrariam o *trust*, e (3) os beneficiários do *trust* (incluindo o Requerente) e a respetiva quota-parte, tendo assim criado um *fixed interest (will) trust* e, inclusivamente, nomeado os respetivos *trustees* (cf. Documento 4 junto ao PPA).
7. Neste testamento, o Requerente é indicado simultaneamente como *trustee* e beneficiário do C... *Will Trust* (cf. Documento 4 junto ao PPA).
8. Do Relatório Anual de Gestão da sociedade de direito inglês D... *Limited* referente ao ano de 1986 resulta que o Requerente era um dos diretores da mesma (cf. Documento 6 junto ao PPA — facto não controvertido).
9. Em 21 de fevereiro de 1987, a sociedade de direito inglês D... *Limited* dá início de atividade em Portugal, como entidade equiparada a estrangeira e detentora de vários prédios sítos em território português (cf. Relatório de Inspeção junto ao PPA como Documento 12 — facto não controvertido).
10. Em 31 de outubro de 1988, E... (irmã do Requerente), de nacionalidade inglesa, outorgou testamento no qual expressou, de forma clara, (1) a sua intenção de constituir um *trust* (doravante, “E... *Will Trust*”), (2) os bens que integrariam o *trust*, e (3) os beneficiários do *trust*, tendo assim criado um *will trust* (cf. Testamento junto ao PPA como Documento 7, cuja versão datilografada foi junta pela Requerente em 19 de junho de 2023).
11. Neste testamento, o Requerente é indicado como *trustee* do E... *Will Trust* e como beneficiário do testamento (cf. Testamento junto ao PPA como Documento 7, cuja versão datilografada foi junta pela Requerente em 19 de junho de 2023).
12. E... veio a falecer em 13 de novembro de 1988 (cf. referido na *Deed of Variation Relating to the Wills of E... and C...*, de 6 de março de 1990, junta ao PPA como Documento 8 — facto não controvertido).

13. C... faleceu em 14 de dezembro de 1988 (cf. referido na *Deed of Variation Relating to the Wills of E... and C...*, de 6 de março de 1990, junta ao PPA como Documento 8 — facto não controvertido).
14. Em 6 de março de 1990, foi constituído o F... (doravante, *F... Trust*) através da *Deed of Variation Relating to the Wills of E... and C...*, da qual resulta o seguinte:
- A *Deed of Variation* é assinada pelos beneficiários do C... *Will Trust* (Requerente incluído):



THIS DEED OF VARIATION is made the *Sixth* day of March One thousand nine hundred and ninety BETWEEN [redacted] of Quinta [redacted] Republic of Portugal ("Mr [redacted] B... n") of the First Part [redacted] of Whitehouse Farm Adgestone Sandown Isle of Wight England ("H...") of the Second Part [redacted] of [redacted] London ("I... n") of the Third Part and MR [redacted] B... and I... ("the Executors") of the Fourth Part

- Os bens transmitidos aquando do falecimento de C... e de E... passaram a ser detidos, em confiança (*in trust*), da seguinte forma:



(viii) BY virtue of the trusts declared by E... Will C... Portuguese Will and Pilar's English Will the whole of the property comprised in the residuary estates of E... and C... both in England and Portugal is directed to be held on the completion of the administration of the said estates as follows:-

(a) As to 50% in trust for Mr [redacted] B... absolutely

(b) As to 25% in trust for [redacted] H... absolutely

(c) As to 25% in trust for [redacted] I... absolutely

- A Cláusula 7(c) do testamento de E... é alterada e passa a ter a seguinte redação, o que significa que ½ da herança terá sido transmitida, em confiança (*in trust*), para a G... *Limited*, com sede em Guernsey (na qualidade de *trustee*), em benefício do Requerente e da sua família:

"(c) I give the net residue of my estate

(i) as to one half thereof to G... Limited whose registered office is situate at Commerce House St. Peter Port Guernsey Channel Islands to be held by it upon the trusts of a settlement set out in the First Schedule to this my Will for the benefit of my brother B... and his family

(ii) as to one quarter thereof to G... Limited aforesaid to be held by it upon the trusts of a settlement set out in the Second Schedule to this my will for the benefit of my niece H... and her family

(iii) as to one quarter thereof to G... Limited aforesaid to be held by it upon the trusts of a settlement set out in the Third Schedule to this my Will for the benefit of the family of my nephew I...

BUT PROVIDED NONETHELESS that the sum of one hundred and forty thousand pounds shall not be subject to the trusts above declared but instead shall be held by my Trustees as to seventy thousand pounds upon trust for my said brother B... absolutely as to thirty five thousand pounds upon trust for my said niece H... absolutely and as to thirty five thousand pounds upon trust for my said nephew I... absolutely"

- A Cláusula 5 do testamento de C... é alterada e passa a ter a seguinte redação, o que implica que ½ da herança foi transmitida, em confiança (*in trust*), para a G... Limited, com sede em Guernsey (na qualidade de *trustee*), em benefício do Requerente e da sua família:

"(i) I give to G... Limited whose registered office is situate at Commerce House St. Peter Port Guernsey Channel Islands one half of my residuary estate to be held by it upon the trusts of a settlement for the benefit of my son B... and his family the trusts of which are set out in the First Schedule to this my Will

(ii) I give to G... Limited aforesaid one quarter of my residuary estate to be held by it upon the trusts of a settlement for the benefit of my grand-daughter H... and her family the trusts of which are set out in the Second Schedule to this my Will

(iii) I give to G... Limited aforesaid one quarter of my residuary estate to be held by it upon the trusts of a settlement for the benefit of the family of my grandson I... the trusts of which are set out in the Third Schedule to this my Will"

BUT PROVIDED NONETHELESS that the sum of fifty thousand pounds shall not be subject to the above mentioned trusts but instead shall be held by my executors as to twenty five thousand pounds upon trust for my said son B... absolutely as to twelve thousand five hundred pounds upon trust for my said grand-daughter H... absolutely and as to twelve thousand five hundred pounds upon trust for my said grandson I... absolutely"

(cf. Documento 8 junto aos PPA).

15. Os termos do F... com relevância para a decisão da causa constam do Capítulo 1 e dos Apêndices 1 a 4 da *Deed of Variation Relating to the Wills of E... and C...*, dos quais resulta o seguinte:

- Na cláusula 1 do Capítulo 1 (*Interpretation*) é estabelecido que, por “este *trust*”, entende-se o *trust* criado por este Capítulo:

(j) "this Settlement" means the settlement created by this Schedule

- Na cláusula 2 do Capítulo 1 (*Proper Law*) é estabelecido que o *trust* é governado pela lei de Guernsey:

(b) SUBJECT to Clause 11 (a) hereof the Proper Law shall be the law of the Island of Guernsey And subject to Clause 11 (b) hereof the trusts hereof shall be administered in the Island of Guernsey

- Nas cláusulas 4 (*Trust for Sale*) e 6 (*Trust of Income and Capital*) do Capítulo 1 é estabelecido o carácter discricionário do *trust*:

4. THE Trustees shall hold the Trust Fund upon trust as to investments or property other than money in their absolute discretion either to permit the same to remain as invested or to sell or convert into money all or any of such investments or property and upon trust as to money with the like discretion to invest the same in their names or under their control in any of the investments hereinafter authorised with power at the like discretion from time to time to vary or transpose any assets for others of a nature hereby authorised

6. THE Trustees shall hold the Trust Fund and the income thereof upon trust for all or such one or more exclusive of the others or other of the Beneficiaries in such shares and proportions and with and subject to such trusts powers and provisions (including protective and other discretionary trusts and provisions for maintenance education support advancement and benefit) at the discretion of the Trustees or of any other person or persons as the Trustees shall from time to time before

the Vesting Day (having due regard to the rule against perpetuities) by any deed or deeds revocable or irrevocable appoint PROVIDED THAT

(i) no such appointment shall be revocable after the Vesting Day and

(ii) any revocable appointment may be made or revoked by the Trustees for the time being notwithstanding that the persons who make the appointment and revoke the appointment may not be or include the same persons

AND IN default of and subject to any such appointment as aforesaid the Trustees shall until the Vesting Day appropriate to the absolute entitlement of or pay or apply the whole of the income of the Trust Fund as it arises to or for the maintenance education advancement or benefit of all or such one or more of the Beneficiaries for the time being in existence in such proportions and subject to such limitations and provisions as the Trustees shall think fit and subject thereto shall accumulate the same as an accretion to the capital of the Trust Fund and the Trustees shall have from time to time before the Vesting Day power to pay or apply or appropriate the whole or any part or parts of the Trust Fund to the absolute entitlement of or for the maintenance education advancement or benefit of all or any one or more of the Beneficiaries in such manner as the Trustees shall think fit

- Na cláusula 7 (*Power to Make Loans to Beneficiaries*) do Apêndice 1 é regulado o poder dos *trustees* para fazerem empréstimos aos beneficiários:

7. THE Trustees shall have power to lend the whole or any part of the Trust Fund to any Beneficiary upon such terms as to repayment and interest or interest free and whether with or

without security as the Trustees may in their discretion think fit but so that no loan shall be made on terms that repayment shall or may be postponed beyond the Vesting Day

- Na cláusula 18 (*Accounts*) do Apêndice 1 é regulado o dever dos *trustees* de organizar a contabilidade do *trust*:

(a) THE Trustees shall keep accurate accounts and records

(b) THE Trustees shall have power from time to time and at such intervals as they shall in their sole discretion think fit to cause the accounts kept by them to be examined or audited by such person or persons as they shall designate and to pay the costs of such examination or audit out of the Trust Fund

- No Apêndice 2 é estabelecido que os bens transferidos para os *trustees* são em benefício do Requerente e da sua família:

The property left to the Original Trustees by this my Will for the benefit of B... and his family

- No Apêndice 3 são identificados os beneficiários do *trust*:

(a) B...

(b) The following children of the said B... namely:-

R... who was born on the ninth day of March One thousand nine hundred and seventy three

S... , who was born on the seventeenth day of May One thousand nine hundred and seventy five

(c) All other children (if any) of the said B... now in existence or born hereafter whether by his existing or any future marriage

(d) All the children and remoter issue of C... other than those referred to above now in existence or born hereafter by any existing or future marriage

(e) The respective husbands wives widowers and widows for the time being of the persons mentioned in (a) (b) (c) and (d) above

(f) Any charity

- No Apêndice 4 são identificados *trustees* adicionais, incluindo o Requerente:

The said B...
The Widow of the said B...
T...
I...
The Trustees for the time being hereof or the personal
representatives or liquidator of the survivor thereof

(cf. Documento 8 junto aos PPA).

16. O Capítulo 2 da *Deed of Variation Relating to the Wills of E... and C...* constituiu o *H... Trust*, e o Capítulo 3 do mesmo instrumento constituiu *I... Trust* (cf. Documento 8 junto aos PPA).
17. Em 20 de junho de 1990, a sociedade *D... Limited* foi registada em Guernsey (com o n.º...), com uma morada em Guernsey (cf. Documento comprovativo do registo junto pela Requerente em 19 de junho de 2023 — facto não controvertido).
18. Em 1 de janeiro de 1991, as ações da sociedade *D... Limited* eram detidas por *G... Limited, J... Limited, K... Limited, L... Limited, M... Limited, N... Limited, O... Limited*, tudo sociedades com sede em Guernsey (cf. Documento entregue ao Greffe Royal Court em 24 de janeiro de 1991, junto aos autos pela Requerente em 19 de junho de 2023 — facto não controvertido).
19. O Requerente permaneceu um dos diretores da sociedade *D... Limited* (cf. Certificados de validade emitidos pelo registo comercial de Guernsey com referência aos anos de 2009, 2010, 2012 a 2017, juntos pela Requerente em 19 de junho de 2023 — facto não controvertido).
20. Em 1 de agosto de 2008, sociedade *D... Limited* (representada pelo Requerente e pela Requerida, na qualidade de procuradores) vendeu um prédio rústico à sociedade *P... S.A.*,

pelo montante de € 243.208,00 (cf. Relatório de Inspeção junto ao PPA como Documento 12 — facto não controvertido).

21. Em 28 de fevereiro de 2011, sociedade *D... Limited* (representada pelo Requerente e pela Requerida, na qualidade de procuradores) vendeu vários prédios rústicos às sociedades *Q...*, Lda., e *R... Lda.*, pelo montante de € 2.018.365,00 (cf. Relatório de Inspeção junto ao PPA como Documento 12 — facto não controvertido).
22. Em 10 de janeiro de 2017, sociedade *D... Limited* (representada pelo Requerente e pela Requerida, na qualidade de procuradores) venderam vários prédios sítos em território português ao Banco BIC Português, S.A. por € 1.550.000,00 (cf. Escritura Publica junta pela Requerente em 19 de junho de 2023 — facto não controvertido).
23. Em 30 de junho de 2017, a sociedade *D... Limited* requereu a sua eliminação do registo comercial de Guernsey (cf. Comprovativo junto pela Requerente em 19 de junho de 2023 — facto não controvertido).
24. Em 30 de junho de 2017, o *F... Trust* foi liquidado através da *Deed of Appointment and Termination of the F...*, celebrada entre a *G... Limited*, com sede em Guernsey, na qualidade de *trustee*, e o Requerente, na qualidade de beneficiário nomeado, da qual resulta o seguinte:
 - A *Deed of Appointment and Termination* suplementa a *Deed of Variation* de 6 de março de 1990 que criou o *F... Trust* (referida como “*Trust Deed*”):

SUPPLEMENTAL to the deed of variation (“the Trust Deed”) creating, inter alia, a trust known as the known as the ‘ F... and other documents and events (if any) all specified in Schedule 2 (“the Trust”)

- Com a liquidação do *F... Trust*, os respetivos fundos foram transferidos para o nome do Requerente:

In accordance with the power conferred on the Trustee by sub-clause (ii) of the definition of 'the Trust Period' in clause 1(m) of the First Schedule to the Trust Deed ("the Power of Termination") the Trustee wishes to appoint the date of the end of the Trust Period in the manner set out below and it is intended that the Trust Fund shall thereafter be paid to or transferred into the name or put under the control of the Appointed Beneficiary ("the Transfer of the Trust Fund") in consideration for the indemnity set out below.

- Os bens do *F... Trust* são os indicados no Capítulo 3:

SCHEDULE 3 (Details of the Trust Fund)

Cash held at ABN AMRO (Channel Islands) Limited with account number
in the amount of £363,144.51 as at 27 June 2017 plus any and all income accruing thereon less all Trustee's fees and expenses deducted therefrom since.

4 £1 shares in [.....] Limited (in voluntary strike-off)

(cf. Documento 2 junto aos autos).

25. No ano de 2017, o Requerente era residente para efeitos fiscais em Portugal (cf. Documento junto pela Requerente aquando da apresentação do requerimento de 19 de junho de 2023 — facto não controvertido).
26. Em 30 de junho de 2017, o *F... Trust* transferiu £ 358.000,00 da conta ... no ABN AMRO (Channel Islands) Limited para a conta 16210603 no NATWEST BANK PLC (Reino Unido), com dois titulares, sendo o Requerente um deles (cf. Documento 9 junto aos PPA — facto não controvertido).
27. Em 13 de setembro de 2018, através do sistema de troca automática internacional de informação entre autoridades tributárias, operada ao abrigo do Decreto-lei n.º 84/2016, de 11 de outubro, o Reino Unido informou a AT de que o Requerente detinha uma conta bancária com o montante de € 348.068,10 (cf. Declaração da AT de 18 de maio de 2023 junta aos autos com o requerimento apresentado pela AT em 1 de junho de 2023).

28. Em 14 de janeiro de 2021, através do sistema de troca automática internacional de informação entre autoridades tributárias, operada ao abrigo do Decreto-lei n.º 84/2016, de 11 de outubro, Guernsey informou a AT de que o Requerente detinha uma conta bancária com o montante de € 2.141.912,92 (cf. Declaração da AT de 18 de maio de 2023 junta aos autos com o requerimento apresentado pela AT em 1 de junho de 2023).
29. Em 7 de junho de 2021, através do sistema de troca automática internacional de informação entre autoridades tributárias, operada ao abrigo do Decreto-lei n.º 84/2016, de 11 de outubro, Guernsey informou a AT de que o Requerente auferiu rendimentos de capitais, com origem em Guernsey, provenientes do *F... Trust*, no montante de € 1.968.895,33:

Natureza do rendimento: Capitais obtidos em Guernsey
Valor do rendimento: 1.968.895,33 € – Código – E22 – Outros rendimentos de capitais sem retenção
Entidade pagadora: F...
Número de conta:

(cf. Relatório de Inspeção junto ao PPA como Documento 12 — facto não controvertido).

30. Por Ofício de 31 de agosto de 2021, o Requerente foi informado da informação a que a AT teve acesso através do sistema de troca automática de informação entre autoridades tributárias, e notificado para exercer o seu direito de audição prévia (cf. Relatório de Inspeção junto ao PPA como Documento 12 — facto não controvertido).
31. Em 1 de outubro de 2021, no exercício do seu direito de audição prévia, o Requerente alegou o seguinte: (a) o *F... Trust* foi constituído através dos testamentos de E..., de 26 de agosto de 1975, e de C..., de 30 de outubro de 1988, e liquidado em 30 de Junho de 2017; (b) À data da liquidação do *F... Trust*, o montante passível de distribuição era de £ 363.144,51, tendo sido efetuada uma transferência de £ 358.000,00 para uma conta do Requerente no Reino Unido; (c) a distribuição deste valor não é sujeito a IRS, porquanto o Requerente não foi o *settlor* do *F... Trust*, nem a Imposto do Selo, porquanto a transferência de fundos não ocorreu para uma conta em instituição bancária com sede e

direção efetiva em Portugal (cf. Documento 10 junto aos autos — facto não controvertido).

32. Na mesma data, o Requerente juntou os seguintes documentos:

Documento n.º 1 – DEED OF APPOINTMENT AND TERMINATION – THE F... celebrada a 30 de junho de 2017; (Anexo 3)
Documento n.º 2 – B... ESQ and OTHERS – DEED OF VARIATION RELATING OF THE WILLS OF E... AND C... celebrada a 6 de março de 1990; (Anexo 4)
Document n.º 3 – Print de formulário de transferência entre Spread Trustee Co, para os beneficiários Mrs C S and Mr B... no montante de £ 358.000,00, banco beneficiário NAT WEST BANK PLC; (Anexo 5)

(cf. Relatório de Inspeção junto ao PPA como Documento 12 — facto não controvertido).

33. Por email de 27 de dezembro de 2021, o Requerente informou a AT que o F... Trust foi instituído aquando da outorga dos testamentos de E... e C..., e criado e registado através de *Deed of Variation* de 6 de março de 1990, não existindo outro documento constitutivo (cf. Relatório de Inspeção junto ao PPA como Documento 12 — facto não controvertido).

34. Por Ofício n.º ..., de 25 de maio de 2022 (notificado em 9 de junho de 2022), o Requerente foi notificado do Projeto de Relatório de Inspeção Tributária, tendo exercido o seu direito de audição prévia em 23 de junho de 2022, juntando para o efeito os seguintes documentos:

Documento n.º 1 - Notificação IRS/2017 – Falta de declaração de rendimentos obtidos no estrangeiro; (anexo 1 do Projecto Relatório)
Documento n.º 2 – Testamentos de C... ;
- Testamento Inglês celebrado em 28 de agosto de 1980;
- Testamento português celebrado a 28 de agosto de 1974;

Documento n.º 3 – Testamento de E... celebrado em 31 de outubro de 1988;

Documento n.º 4 – Escritura de compra e venda, celebrada em 19 de junho de 1955 entre C... e sociedade civil Inglesa D... Limited, que

vende os "ativos imobiliários localizados em Portugal detidos por C...".

Nota: Este documento é de difícil leitura, por ser manuscrito e pela fotocópia se de má qualidade;

Documento n.º 5 – Relatório anual de contas da sociedade D... Limited, referir que constava do Projeto Relatório anexo 11;

Documento n.º 6 – Deed of variation, celebrado em 6 de março de 1990, constava do Projeto Relatório, anexo 4;

Documento n.º 7 – Escrituras relativas a alguns "ativos imobiliários" já alienados detidos pela estrutura fiduciária;

(cf. Relatório de Inspeção junto ao PPA como Documento 12 — facto não controvertido).

35. Por Ofício de 22 de Julho de 2022, foi o Requerente notificado do Relatório de Inspeção emitido em resultado da ação de inspeção *supra* referida, informando que a AT apurou officiosamente (i) um acréscimo do rendimento bruto sujeito a IRS no período de 2017 no montante de € 1.968.895,33 (nos termos do n.º 4 do artigo 65.º do Código do IRS), e (ii) um imposto a pagar, a título de IRS, no montante de € 689.113,37, correspondente a € 1.968.895,33 x 35% (de harmonia com o artigo 72.º, n.º 17, alínea a), do Código do IRS, por se tratar de um rendimento de capital devido por entidade não residente domiciliada em Guernsey, um território sujeito a uma regime fiscal claramente mais favorável constante da Portaria 150/2014, de 13 de fevereiro) (cf. Relatório de Inspeção junto ao PPA como Documento 12 — facto não controvertido).
36. Relativamente aos documentos facultados pelo Requerente e à informação na posse da AT, pode ler-se no Relatório de Inspeção:

1. Afirmando os mandatários, e o Administrador do X... e Administrador do "The F...", que não existe documento formal de constituição do mesmo;
Através de pesquisas realizadas verificou-se que existem várias firmas de advogados que oferecem os serviços de criação de Trust, com exemplos de escrituras, minutas a formalizar o ato;
2. Se são os testamentos que formalizam o ato, por que motivo não foi facultada cópia de todos os testamentos;
3. Não nos foram comunicados os bens (ativos) do Trust, só foi referido que os bens não se situavam em Portugal e que era constituído pela globalidade do património à data do falecimento de C... e da E...;
4. Em 1981-10-27 B... e E... adquirem em partes iguais (1/2), o prédio urbano Artão e o prédio rústico Artão, secção I da Freguesia de concelho de denominado "Anexo 9), por escritura de CESSÃO DE GRATUITA DE QUINHÕES HEREDITARIOS celebrada a 14 de outubro de 2019, U... V... e W... sobrinho e sobrinhos netos respetivamente de E... (Anexo 10);
5. No Reino Unido a Companhia D... Y LIMITED, estabelecida em 04-06-1955, ver <https://find-and-update.company-information.service.gov.uk/company/>. No Historical consta (Anexo 11) março de 1986 tem como sócios Mrs C... Miss E... e B..., cada um com uma quota de £ 1, informa que não teve atividade e as Propriedades são excluídas da folha de balanço, porque são detidas na qualidade de TRUSTEES; Nas contas de 1994 (anexo12), apresentadas em 31 de março de 1995, os sócios são B... quota de 2 £ e I... e H... ambos com uma quota de 1 £;
6. Em, 1990-06-20, Guernsey é estabelecida a D... LIMITED, com objecto social Agricultura, produção animal e criação de cavalos, ver <https://www.greg.gg/v/.../toRw=&r=0&cm=&cn=reynolds->; referir que a sociedade foi criada posteriormente ao falecimento das testamentárias e ainda posteriormente a escritura "DEED OF VARIATION" de 6 de março de 1990, mas segundo o mail de Ian Hunter pertencia ao Trust;
7. Em 27-02-1987. é dado início de atividade à entidade equiparada a estrangeira, D... LTD, NIF. 9 domicílio fiscal em F

8. Em consulta ao sistema do Imposto Municipal sobre Imóveis no ano de 1989, entrada em vigor da Contribuição Autárquica, a entidade possuía registado em seu nome 18 prédios (11 Urbanos e 7 rústicos), como seguem:

TIPO	LIC	SECÇÃO	ARTIGO	FRAÇÃO	ÁREA	COMPROMISSO	VALOR
U	0300			040 A		91	€ 1.823,24
U	0302		3			91	€ 108,00
U	0303		27			91	€ 124,07
U	0305		30			91	€ 119,20
U	0306		39			91	€ 899,65
U	0307		41			91	€ 49,48
U	0308		70			91	€ 1.126,80
U	0309		79			91	€ 307,20
U	0310		85			91	€ 203,20
U	0312		100			91	€ 195,20
U	0313		101			91	€ 1.280,40
R	0302	B	47			91	€ 14,00
R	0303	B	50			91	€ 20.817,20
R	0303	C	9			91	€ 8.800,40
R	0303	C	3			91	€ 1.800,84
R	0303	C	5			91	€ 8.244,81
R	0303	C	18			91	€ 2.305,17
R	0303	D	1			91	€ 6.400,24

9. Mais uma vez questionamos se estão incluídos no Trust;
10. Por consulta à declaração Modelo 11, a entidade surge como outorgante de 5 escrituras, print, infra:

CRITÉRIOS DE PESQUISA

NP:

Nº de Resultados: 5

IDENT. DECLARAÇÃO	Nº ESCRITURA	DATA ESCRITURA	SITUAÇÃO ESCRITURA	AÇÃO
	150/138	2018-04-11	Vigente	022 - Compra e venda
	140/138	2018-08-08	Vigente	140 - Hipoteca
	8780	2011-01-28	Vigente	022 - Compra e venda
	6823	2008-05-01	Vigente	022 - Compra e venda
	0214.107	2017-01-26	Vigente	022 - Compra e venda

Nº de Resultados: 5

11. Descrição das Escrituras:

- Em 2008-08-01 entidade I **D...**, aliena à **P...**, SA, o prédio rústico Artigo 1 da Secção D, denominado freguesia **F...**, concelho de **F...**, pelo montante de € 243.208,00 (Anexo 13);

- Em 2011-02-28 entidade **D...** LDA, aliena à **Q...** **R...** LDA, os prédios urbanos artigos 7 e 9 da secção B e artigo 3 da secção C da freguesia **F...**, concelho de **F...**, os prédios rústico 1 da secção D da freguesia **F...**, concelho de **F...**, e o prédio rústico artigo 1 da secção D da freguesia de **F...**, concelho de **F...**, pelo montante global de € 2.018.365,00 (Anexo 13);



AT
autoridade
tributária e aduaneira

DIREÇÃO DE FINANÇAS DE ÉVORA
DIT - EQUIPA DE INSPEÇÃO TRIBUTÁRIA 15

- Em 2016-08-18 a entidade D... LDA, hipoteca o prédio rústico artigo da secção B à CAIXA DE CREDITO AGRICOLA MUTUO DE ... CRL. Pelo montante de € 400.000,00 (Anexo 13);

- Em 2017-01-10 entidade D... LDA, aliena ao BANCO BIC PORTUGUÊS, S.A, os prédios urbanos artigos e os prédios rústicos artigos e da secção B da freguesia pelo montante global de €1.550.000,00 (Anexo 13);

Nas escrituras declaram os procuradores da D... LIMITED com sede em - Reino Unido da Grã Bretanha e Irlanda do Norte, NIPC Sra. A... B... que a sua representada é dona e legítima possuidora dos prédios descritos anteriormente;

- Em 2018-04-11, posterior à dissolução do "trust", a entidade D... LDA, aliena a B... a fracção A do prédio urbano artigo da freguesia UNIÃO DAS FREGUESIAS DE pelo montante de € 36.523,70 (Anexo 14);

Concluimos que na data do falecimento das Sra. C... em 14-12-1988 e de E... am 30-11-1988, com desconhecimento de outros bens, possuíam a quota na D... Limited, que através da entidade registada em Portugal geria os prédios descritos anteriormente;

Mais uma vez na escritura de modificação "DEED OF VARIATION" e no testamento "WILL" de C... é transmitido o património na globalidade (líquido de encargos de funeral e despesas relativas ao mesmo), temos a fundada opinião que os imóveis descritos deveriam ter sido transmitidos para o Trust;

(cf. Relatório de Inspeção junto ao PPA como Documento 12).

37. Com base nestes elementos, a AT concluiu o seguinte:

Nos termos do n.º 1 do art.º 15.º do CIRS, os rendimentos auferidos pelos residentes fiscais em território nacional, ainda que obtidos em qualquer outro país ou território ficam sujeitos a tributação em Portugal.

Ora, através da troca automática internacional de informações de rendimentos financeiros, prevista na Diretiva n.º 2014/107/UE, do Conselho, de 9 de dezembro de 2014, que altera a Diretiva n.º 2011/16/UE, transposta para a ordem jurídica nacional pelo Decreto-Lei n.º 64/2016, de 11.10, a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) tomou conhecimento de que as autoridades fiscais do território de Guernsey comunicaram que o sujeito passivo auferiu no ano de 2017 rendimentos no montante de € 1.968.895,33 (correspondentes ao câmbio de £1.746.863,00), referentes a rendimentos do tipo "Other – CRS", conforme (Anexo 15).

No dia, 02.07.2020, recebeu esta Direção de Finanças instruções, provenientes da Direção de Serviços de Relações Internacionais da AT, relativas às rubricas de rendimentos e de imposto que devem ser tidas em conta no âmbito das informações automáticas internacionais recebidas relativamente a contribuintes residentes em território nacional.

O ponto 2.4. das referidas instruções dispõe que deverão ser considerados como rendimentos da categoria E do IRS, a constarem do quadro 8A do Anexo J, todas as linhas em que contenham as menções "Other" e "Other-CRS", conforme (Anexo 16).

Contudo, no decurso da presente ação inspetiva, veio o mandatário do sujeito passivo informar que os rendimentos obtidos em Guernsey seriam provenientes da liquidação de uma estrutura fiduciária ou *trust*.

No entanto, não apresenta documentação relevante para aferir do eventual apuramento de tributação devida pela liquidação do referido *trust*. Afirma, por *email* de 27-12-2021, que não existe qualquer documento formal de constituição do *trust* para além dos testamentos. Por outro lado, não apresenta discriminação dos bens que integraram o *trust* e os respetivos valores à data da constituição.

Assim, tendo em consideração que, nos termos do n.º 4 do art. 76.º da LGT, fazem fé «as informações prestadas pelas administrações tributárias estrangeiras ao abrigo de convenções internacionais de assistência mútua a que o Estado Português esteja vinculado» e que o mandatário do sujeito passivo não fez efetivamente prova em contrário das informações recebidas da administração tributária de Guernsey, deverá avançar o presente procedimento com a correção oficiosa da declaração de IRS do sujeito passivo, para o ano de 2017.

Portanto, estamos perante rendimentos tributados no âmbito da categoria E, rendimentos de capitais, tal como são definidos no artigo. 5.º do CIRS, devidos por entidade não residente sem estabelecimento estável em território português, domiciliada em Guernsey (território sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante de lista aprovada pela Portaria 150/2014, de 13 de fevereiro), e que não foram sujeitos a qualquer retenção na fonte em território nacional.

Como tal, nos termos do disposto na al. a) do n.º 17 do artigo 72.º do CIRS, os rendimentos em análise deverão ser tributados autonomamente à taxa de 35%.

Desta forma, resulta uma correção ao imposto apurado no montante de € 689.113,37, aplicação da fórmula (€ 1.968.895,33 x 35%).

(cf. Relatório de Inspeção junto ao PPA como Documento 12).

38. Relativamente ao enquadramento jurídico do *trust* realizado pela AT, pode ler-se no Relatório de Inspeção:

8. - **B. Do Enquadramento Jurídico das Estruturas Trust em Guernsey** - Os mandatários do sujeito passivo fazem um enquadramento jurídico das Estruturas "Trust" em Guernsey, e por consulta a The Trusts (Guernsey) Law 2007 (TGL), explicitam que:

Artigo 6 (1) da TGL – "um Trust pode ser constituído através de um documento escrito, declaração oral, conduta ou de qualquer outra forma;

Artigo 1 da TGL – Um Trust existe sempre que "uma pessoa (um "trustee") possui ou detém, ou é considerado como possuindo ou detendo, bens que não formam ou que deixaram de fazer parte do seu próprio património – em benefício de outra pessoa (um "beneficiário"), existente ou não e/ou para qualquer fim, que não seja um fim em benefício apenas do fiduciário"

Sem o afirmarem de forma explícita, os mandatários, apresentam o artigo 6 da TGL, para justificarem a suposta não existência de documento constitutivo do "trust";

Consultada a TGL (anexo 18), reparámos em outros artigos, como por exemplo:

Artigo 6 (2) – (tradução própria) – "Uma unidade trust só pode ser criada através de instrumento escrito";

Artigo 8 (4) – Beneficiários do trust – O "Settlor" ou "Trustee" de um trust podem ser beneficiários;

Artigo 25 – Duty to Keep accounts – Dever de manter contas – "Um administrador deve manter contas e registos precisos de sua administração"

Artigo 26 – Duty to give information – Dever de fornecer informação – aos seguintes intervenientes – qualquer beneficiário, "settlor" ou "any trust official" - "fornecer informações completas e precisas quanto ao estado e valor da propriedade fiduciária"

11. - Os mandatários concretizam, nos pontos 19.º e 20.º - que o Trustee tem propriedade legal dos bens entregues em trust, e o beneficiário tem a propriedade material ou económica dos mesmos. O beneficiário não deixa de poder usufruir dos bens entregues em trust, deve e exerce-os em conformidade com as normas previstas no regulamento de gestão do trust (in casu, o Deed of Variation) e através das pessoas nomeadas Trustee.

- Se os bens entregues ao Trustee lhe pertencem legalmente, e no caso, supostamente foram entregues os títulos da sociedade D... Limited, por que motivo os representantes da mesma são B... e esposa;

Através de pesquisa na internet descobrimos o memorando "The use of Trust in Guernsey" (anexo 19) da firma de advogados ... especialista em serviços de aconselhamento jurídico sobre trust em Guernsey;

De forma resumida explica quem são os intervenientes no Trust (The Settlor, The trustee, The trust fund e The protector) as formas de trust, e por fim explica a "TAXATION" que para todos os beneficiários residentes fora de Guernsey estão isentos de qualquer imposto;

(cf. Relatório de Inspeção junto ao PPA como Documento 12).

39. Em 25 de julho de 2022, o Requerente foi notificado da liquidação de IRS n.º 2022 ... e respetivos juros compensatórios, relativos ao IRS do ano de 2017, no montante global de € 877.219,99 (cf. Documento 1 junto ao PPA).
40. O PPA que deu origem aos presentes autos foi apresentado em 22 de novembro de 2022.
41. O Requerente faleceu em 19 de dezembro de 2022 (cf. Certidão de Óbito junta aos autos).

§2. Factos não provados

Com relevo para a decisão, julgam-se não provados os seguintes factos:

- A. Os rendimentos provenientes do *F... Trust* que deram origem à liquidação de IRS contestada foram auferidos pelo Requerente em virtude da liquidação do *trust*.
- B. O *F... Trust* efetuou empréstimos ao Requerente.
- C. O Requerente não constituiu o *F... Trust*.

§3. Fundamentação da fixação da matéria de facto

Relativamente à fundamentação da matéria de facto, o Tribunal Arbitral não está obrigado a pronúncia sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar apenas a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamentam o pedido formulado pelo sujeito passivo (cf. artigos 596.º, n.º 1, e 607.º, n.ºs 2 a 4, do CPC), e dizer se a considera provada ou não provada (cf. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT, *ex vi* artigo 29.º do RJAT).

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal Arbitral baseia a sua decisão, em relação à prova produzida, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos elementos trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e de conhecimento das pessoas (cf. artigo 607.º, n.º 5, do CPC). Somente quando a força probatória de certos meios se encontra pré-estabelecida na lei (v.g. força probatória plena dos documentos autênticos - cf. artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

In casu, a matéria de facto dada como provada tem génese nos documentos juntos pelo Requerente, pela Requerente e pela AT, bem como no processo administrativo, os quais, analisados de forma crítica, constituem a base da convicção do Tribunal Arbitral quanto à

realidade dos factos descrita *supra*. O Tribunal Arbitral teve também em especial atenção o disposto no artigo 76.º da LGT, sob a epígrafe “Valor probatório”, no qual se pode ler:

1 — As informações prestadas pela inspecção tributária fazem fé quando fundamentadas e se basearem em critérios objectivos, nos termos da lei.

(...)

4 — São abrangidas pelo n.º 1 as informações prestadas pelas administrações tributárias estrangeiras ao abrigo de convenções internacionais de assistência mútua a que o Estado Português esteja vinculado, sem prejuízo da prova em contrário do sujeito passivo ou interessado.

Como vem sendo jurisprudência dos Tribunais Superiores e dos tribunais arbitrais, para contrariar a força probatória das informações oficiais obtidas pela AT de congéneres autoridades fiscais estrangeiras ao abrigo de convenções de assistência mútua a que o Estado Português esteja vinculado (resultante do n.º 4 do artigo 76.º da LGT), não é exigido ao sujeito passivo que faça prova do contrário, pois “a lei não lhes atribui força probatória plena, bastando gerar dúvidas fundadas sobre os factos nelas afirmados, como resulta do preceituado no art. 346.º do CC” (Cf. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 28 de janeiro de 2021, processo n.º 00007/04.9BEMDL; Decisão Arbitral de 21 de junho de 2022, processo n.º 601/2022-T).

No caso em apreço, Guernsey informou a AT de que o Requerente auferiu rendimentos de capitais com origem em Guernsey, provenientes do *F... Trust*, no montante de € 1.968.895,33. À luz do n.º 4 do artigo 76.º da LGT, cabia ao Requerente fazer prova de factos suscetíveis de gerar dúvidas fundadas sobre a informação fornecida por Guernsey, designadamente, de que não auferiu rendimentos de capitais provenientes do *F... Trust*, e/ou que o respetivo montante não foi de € 1.968.895,33.

No decorrer do processo administrativo e do processo arbitral, o Requerente procurou demonstrar que (a) não obstante ter auferido rendimentos com origem em Guernsey, os mesmos

foram provenientes da liquidação do *F... Trust* em 30 de junho de 2017, e (b) não sendo o Requerente o *settlor* do *F... Trust* (mas apenas beneficiário), qualquer rendimento auferido em virtude da liquidação, revogação ou extinção do mesmo encontra-se excluído de IRS nos termos do n.º 8 do artigo 12.º do Código do IRS (“*O IRS não incide sobre o valor atribuído em resultado da liquidação, revogação ou extinção de estruturas fiduciárias a sujeitos passivos beneficiários das referidas estruturas distintos daqueles que as constituíram*”).

A este respeito, note-se também que cumpria ao Requerente comprovar os pressupostos da exclusão de imposto que diz ser aplicável aos rendimentos provenientes do *F... Trust*, de harmonia com o princípio geral do artigo 342.º, n.º 1, do Código Civil e do artigo 74.º, n.º 1, da LGT. Este último preceito dispõe que o ónus dos factos constitutivos dos direitos da AT ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque. Assim, pretendendo o Requerente invocar a não incidência de tributação em sede de IRS estatuída no n.º 8 do artigo 12.º do Código do IRS, competia-lhe provar os pressupostos da mesma, designadamente, que (a) o rendimento proveniente do *F... Trust* foi auferido pelo Requerente em virtude da liquidação, revogação ou extinção do mesmo, e (b) o Requerente não constituiu o *F... Trust*.

Considerando os documentos juntos aos autos, temos que o/a Requerente não logrou provar qualquer um dos dois pressupostos de aplicação da exclusão de tributação constante do n.º 8 do artigo 12.º do Código do IRS. Senão vejamos.

O rendimento proveniente do F... Trust foi auferido pelo Requerente em virtude da liquidação do mesmo?

Da análise dos documentos juntos aos autos não resulta que o montante de € 1.968.895,33 tenha sido distribuído ao Requerente em virtude da liquidação do *F... Trust*. Isto porque, tal como reiterado pela AT e admitido pela Requerente, não é possível perceber (i) os bens titulados pela sociedade *D... Limited* ao longo dos anos, (ii) a realidade contabilística e financeira do *F... Trust* em 2017, ou (iii) se o *F... Trust* efetuou empréstimos ao Requerente em momento anterior à respetiva liquidação (existindo uma obrigação de reembolso por parte do Requerente), ou se se trataram de verdadeiras distribuições anteriores e independentes da liquidação do *trust* (não existindo qualquer expectativa de reembolso por parte do Requerente).

A verdade é que, com base nos documentos juntos aos autos, nem é possível determinar, com alguma certeza, se existiram duas sociedades denominadas *D... Limited*, uma constituída no Reino Unido e outra em Guernsey (como alega a Requerente), porquanto, segundo a Requerente, os proveitos da venda dos imóveis transmitidos pela mãe do Requerente para a sociedade de direito inglês *D... Limited* (em 1955) surgem registados contabilisticamente nas contas da sociedade homónima constituída em Guernsey. Em resposta ao pedido do Tribunal Arbitral para a Requerente juntar “*Documentos relativos à constituição das sociedades cujas participações sociais eram detidas por trustees no interesse do Sr. B..., bem como os respetivos balanços contabilísticos, na data de extinção dos trusts correspondentes*”, pode ler-se no requerimento que a Requerente apresentou em 19 de junho de 2023:

“Relativamente à detenção por trustees, e apesar de ser referido na escritura junta como Documento n.º 5 ao PPA e Documento n.º 7 à presente resposta, que foram transmitidos imóveis pela Sr.ª Dona C... à sociedade civil Inglesa D... Limited, as vendas relativas aos mesmos foram registadas como proveitos da sociedade homónima constituída em Guernsey.

Com efeito, e por motivos completamente desconhecidos da Requerente ou do seu falecido marido, os imóveis referidos na escritura datada de 1955 foram tratados, nos anos subsequentes, e para efeitos contabilísticos e fiscais, como activos da sociedade residente em Guernsey (v. documento emitido pelos trustees referido infra), sendo a sociedade residente no Reino Unido já considerada dormente antes do ano de 2017 – para o efeito, juntam-se as contas obtidas junto da Companies House que demonstram esse facto para 2016 e 2017 como Documento n.º 7.

Por último, e no que respeita aos respetivos balanços contabilísticos, os mesmos são inexistentes, dado que a sociedade britânica se encontrava dormente e a sociedade de Guernsey se encontrava isenta de apresentação de contas, conforme se constata dos respetivos Annual Returns e respectivas actas obtidos junto do registo comercial de Guernsey, agora juntos como Documento n.º 8.

Junta-se ainda registo de sócios dessa mesma sociedade, através do qual se comprova a inexistência de participações pertencentes ao Sr. B..., como Documento n.º 9.”

A Requerente juntou aos autos os documentos constitutivos da sociedade no Reino Unido (*Memorandum of Association* e *Articles of Association*), e os comprovativos de registo (comercial) no Reino Unido e em Guernsey. Não será mais provável que estivesse em causa apenas uma sociedade, constituída no Reino Unido e registada inicialmente no Reino Unido em 1955 (vd. ponto 4 do probatório), e posteriormente, aquando da constituição do *F... Trust* em Guernsey, em 6 de março de 1990 (vd. ponto 14 dos factos elencados como provados *supra*), inscrita no registo comercial de Guernsey, em 20 de junho de 1990 (vd. ponto 17 do probatório)?

O que foi possível apurar, no decorrer do processo arbitral, é que (1) em 1991, as ações da sociedade *D... Limited* passaram a ser detidas pelo *trustee* do *F... Trust* (vd. ponto 18 do probatório), (2) entre 2008 e 2017, a sociedade *D... Limited* vendeu vários imóveis, no montante global de € 3.811.573,00, correspondente à soma de € 243.208,00, € 2.018.365,00 e € 1.550.000,00 (vd. pontos 20, 21 e 22 do probatório), (3) em 30 de junho de 2017, aquando da liquidação do *F... Trust*, a conta bancária do mesmo (com o n.º ..., junto do ABN AMRO (Channel Islands) Limited) apenas tinha um saldo de £ 363.144,51 (vd. Capítulo 3 da *Deed of Appointment and Termination of the F...*, transcrita no ponto 24 do probatório).

Sublinhe-se que a Requerente não ofereceu qualquer explicação suportada por indícios ou prova relativamente ao destino dos proveitos da venda dos imóveis *supra* referidos (repita-se, no montante global de € 3.811.573,00), sendo certo que os mesmos não se encontravam na conta bancária do *F... Trust* aquando da respetiva liquidação (em 2017).

Relativamente aos empréstimos que a Requerente alega que o *F... Trust* fez ao Requerente, o Tribunal Arbitral convidou a Requerente a esclarecer os mesmos por despacho de 15 de maio de 2023, tendo a Requerente informado o seguinte, por requerimento de 19 de junho de 2023:

“Para este efeito anexa-se, como Documento n.º 11 declaração emitida pelos anteriores trustees do The F... onde se especifica o montante de empréstimos concedidos, o respectivo racional subjacente e os activos detidos pelo trust à data de liquidação.

Conforme referido na resposta à alínea d) supra o único activo detido pelo trust à data de liquidação era constituído pelas partes sociais da sociedade de Guernsey D... Limited.

Relativamente ao montante de empréstimos obtido, a maioria do mesmo pode ser justificado pela venda em 2017 de um imóvel formalmente pertencente à sociedade civil inglesa D... Limited, mas contabilística e financeiramente considerado na esfera da sociedade de Guernsey D... Limited por EUR 1.550.000,00 (um milhão quinhentos e cinquenta mil euros), aqui junta como Documento n.º 12. Inexiste justificação dos restantes valores mutuados, embora os mesmos sejam de montante relativamente imaterial face ao total do montante mutuado.”

No referido Documento 11 junto pela Requerente (que consiste numa comunicação em nome do X... ao mandatário da Requerente, datada de 19 de junho de 2023), pode ler-se o seguinte:

1. Following a reconciliation undertaken in 2017 it was ascertained that the Trust was due funds from Mr B... (“Mr B...”) totalling EUR 1,634,758. This was as a result of land sales, items retained by Mr B... and other related funds due. No formal documentation or agreements had been put in place in relation to this however Mr B... was in agreement that those funds were due from him to the Trust. Noting that Mr B... had retained the use of the funds and assets, an amount of EUR 1,634,758 was treated as a distribution to him to clear the debtor position during the year ended 31 December 2017.
2. We can confirm that Mr B... was a beneficiary of the Trust and was not, nor has ever been, a Trustee.
3. At the date of termination (30 June 2017) the assets that were appointed to Mr B... were:
 - Cash in the amount of GBP 358,000
 - 4 x GBP1 shares in D... Limited, a Guernsey registered company which was in voluntary strike-off at the time of appointment and was struck from the Register on 30 August 2017.
4. The only company shares held by the Trust were those in D... Limited.

Não obstante alegar que o *trust* teria realizado vários empréstimos ao Requerente, a Requerente não apresentou qualquer prova documental ou testemunhal quanto à realização de tais empréstimos, designadamente quanto aos respetivos termos, data de reembolso e montante. Na comunicação *supra* transcrita apenas é referido que tais empréstimos foram realizados em momento anterior à liquidação do *F... Trust*, e que se teriam convertido em distribuições em virtude da liquidação do *trust*. Todavia, não havendo qualquer indício ou elemento probatório idóneo de que a transferência de fundos do *trust* para o Requerente foi feita a título de

empréstimo, e que o Requerente tinha a obrigação de restituir o montante correspondente, resta ao Tribunal Arbitral considerar o facto de que o “*F... Trust* efetuou empréstimos ao Requerente” como não provado (vd. ponto B dos factos elencados como não provados *supra*). Na realidade, é bem possível que os proveitos da venda dos imóveis em causa tenham sido transferidos para o Requerente, ou para outro(s) beneficiário(s) do *F... Trust*, como uma mera distribuição de rendimentos ou capital do *trust* (sem qualquer obrigação de reembolso, e sem qualquer relação com a liquidação do *trust* em 30 de junho de 2017).

Ainda a este propósito, cumpre também referir que, com base na informação obtida pela AT através do sistema de troca automática internacional de informação entre autoridades tributárias (que a Requerente não impugnou), ficou demonstrado que, para além do Requerente ter auferido rendimentos provenientes do *F... Trust*, no montante de € 1.968.895,33 (cf. informação prestada por Guernsey em 7 de junho de 2021, vd. ponto 29 do probatório), o Requerente era titular de (A) uma conta bancária no Reino Unido, com o montante de € 348.068,10 (cf. informação prestada pelo Reino Unido em 13 de setembro de 2018, vd. ponto 27 do probatório), e (B) uma conta bancária em Guernsey, com o montante de € 2.141.912,92 (cf. informação prestada por Guernsey em 14 de janeiro de 2021, vd. ponto 28 do probatório).

À luz destes factos, não é claro que o montante de € 1.968.895,33 a que Guernsey se refere como rendimentos provenientes do *F... Trust*, (a) integre o montante transferido para a conta 16210603 no NATWEST BANK PLC (Reino Unido), de £ 358.000,00, ou (b) se tal valor foi, ao invés, transferido na totalidade para a conta bancária do Requerente em Guernsey, com o saldo de € 2.141.912,92 (cf. informação prestada por Guernsey).

Pelo exposto, não é possível ao Tribunal Arbitral dar como provado que o rendimento do Requerente proveniente do *F... Trust*, no montante de € 1.968.895,33, a que se refere a informação prestada por Guernsey em 7 de junho de 2021 e que está na origem da liquidação de IRS contestada, tenha estado efetivamente relacionado com a liquidação do *F... Trust* em 30 de junho de 2017 (vd. ponto A dos factos elencados como não provados *supra*).

Isto significa que, no decorrer do processo administrativo e do processo arbitral, o/a Requerente não logrou provar, como lhe competia nos termos do artigo 74.º, n.º 1, da LGT, que, não

obstante ter auferido rendimentos com origem em Guernsey, os mesmos foram provenientes da liquidação do *F... Trust* em 30 de junho de 2017. Acresce que o Requerente também não logrou provar que não foi ele o *settlor* do *F... Trust* (vd. ponto C dos factos elencados como não provados *supra*).

Quem constituiu o *F... Trust*?

Como melhor explicitado *infra*, para que seja constituído um *will trust* ao abrigo da lei inglesa basta que (1) o testador expresse, de forma clara, a sua intenção de constituir um *trust*, (2) os bens que integram o *trust* sejam identificados ou identificáveis, e (3) os beneficiários do *trust* sejam identificados ou identificáveis. Não há, assim, dúvida de que os testamentos de E... (irmã do Requerente), 31 de outubro de 1988, falecida em 13 de novembro de 1988, e de C... (mãe do Requerente), de 28 de agosto de 1980, falecida em 14 de dezembro de 1988, incluíam ambos uma declaração expressa de constituição um *fixed interest trust* (vd. pontos 6, 7, 10, 11, 12, e 13 do probatório).

Assim como, da leitura da *Deed of Variation Relating to the Wills of E... and C...*, de 6 de março de 1990, não há dúvida de que (i) através da mesma, foram constituídos três novos *trusts*, o *F... Trust* (vd. Capítulo 1), o *H... Trust* (vd. Capítulo 2), e o *I... Trust* (vd. Capítulo 3), e que (ii) estes três novos *trusts* são distintos dos *trusts* declarados nos testamentos de E... e de C..., não obstante o seu património inicial ser constituído pela herança de B..., H... Trust e I..., respetivamente, operada pelos referidos testamentos.

De facto, a constituição dos três novos *trusts* em causa operou por vontade expressa nesse sentido de B..., E... e I..., que acordaram relativamente aos bens que integrariam os três *trusts* em causa, aos respetivos beneficiários, à lei aplicável, e à natureza discricionária dos *trusts* (vd. pontos 14 e 15 do probatório). Aliás, na cláusula 1 do Capítulo 1 da *Deed of Variation*, é expressamente referido que é constituído um novo *trust* por este Capítulo. Também no texto da *Deed of Appointment and Termination of the F...*, de 30 de junho de 2017, que operou a liquidação do *F... Trust*, é referido que este *trust* foi criado pela *Deed of Variation supra* referida (vd. ponto 24 do probatório).

Assim sendo, com base nos documentos juntos aos autos pelo Requerente, o Tribunal Arbitral julga como provado que o *F... Trust* foi constituído, em 6 de março de 1990, pela *Deed of Variation Relating to the Wills of E... and C...* (vd. ponto 14 do probatório), rejeitando a alegação do/a Requerente de que o *F... Trust* foi criado pelos testamentos da sua mãe e/ou irmã. Quanto à identidade do *settlor*, também com base nos documentos juntos aos autos pelo Requerente, e conforme melhor explicitado *infra*, não pode o Tribunal Arbitral deixar de considerar que, para efeitos de IRS, foi o Requerente quem efetivamente constituiu o *F... Trust*.

Pelo exposto, o Tribunal Arbitral julga como não provado que o “*Requerente não foi o settlor do F... Trust*” (vd. ponto C dos factos elencados como não provados *supra*).

Concluindo...

No decorrer do processo administrativo e do processo arbitral, o Requerente (1) não logrou gerar dúvidas fundadas sobre os factos a que se refere a informação fornecida por Guernsey (i.e., de que o Requerente auferiu rendimentos de capitais provenientes do *F... Trust*, no montante de € 1.968.895,33), como lhe competia à luz do disposto no n.º 4 do artigo 76.º da LGT, e (2) não logrou provar, como lhe competia nos termos do artigo 74.º, n.º 1, da LGT, que se encontravam verificados os pressupostos da não incidência de tributação em sede de IRS estatuída no n.º 8 do artigo 12.º do Código do IRS, designadamente, que: (a) o rendimento proveniente do *F... Trust* foi auferido pelo Requerente em virtude da liquidação do mesmo, e (b) o Requerente não constituiu o *F... Trust*.

V. MATÉRIA DA DIREITO

§1. Enquadramento legal dos trusts em geral, e do F... em particular

O ordenamento jurídico português não prevê a constituição de *trusts*, nem regula o seu regime jurídico. Não é, assim, possível constituir um *trust* de direito português. Todavia, por se tratar de um veículo popular e importante do universo anglo-saxónico, o legislador português viu necessidade de regular a incidência tributária dos rendimentos associados a *trusts* constituídos

noutras jurisdições, introduzindo para o efeito, em 2014, aquando da Reforma do IRS desse ano, o regime fiscal das estruturas fiduciárias.

Em traços gerais, um *trust* constitui uma relação jurídica criada por uma pessoa (*settlor*) mediante a transmissão do título de propriedade sobre certos bens (*legal ownership*) para outra(s) pessoas(s) (*trustee(s)*, ou fiduciário(s)), que recebe(m) tal propriedade em confiança (*in trust*) e em benefício de terceiro(s) (*beneficiário(s)*, ou fiduciante(s)), sendo estes últimos os beneficiários dos bens transmitidos (*beneficial ownership*).¹ No cerne desta figura jurídica, como seu elemento essencial e característico, está a distinção jurídica entre a entidade para quem é transmitido o título de propriedade sobre os bens (*legal ownership*) e os beneficiários (*beneficial ownership*).²

O *settlor* pode ser o beneficiário, ou um dos beneficiários, do *trust*. O *settlor* pode ser também o *trustee*, ou um dos *trustees*, do *trust*. Os *trustees* são responsáveis pela administração do *trust*, e podem ser pessoas singulares ou coletivas. Os bens transmitidos não integram o património pessoal dos *trustees*, mas um fundo autónomo que deverá ser gerido no interesse dos beneficiários identificados pelo *settlor*.

Existem vários tipos de *trust*. Nos *fixed interest trusts*, como o *will trust* instituído pelo testamento de C..., é fixada a quota-parte do interesse dos beneficiários no *trust* (e.g., 1/3 é atribuído ao beneficiário A). Num *trust* designado por “*interest in possession trust*”, os *trustees* têm a obrigação de transferir todo o rendimento do *trust* para os beneficiários quanto este é auferido pelo *trust*, e os beneficiários têm o direito a receber este rendimento. Já nos *trusts* discricionários (“*discretionary trusts*”), como o *F... Trust*, os *trustees* têm discricionarieidade para administrar o *trust* em benefício dos beneficiários, mas estes não têm direito a uma parte

¹ O artigo 2.º da *Convenção de Haia sobre a lei aplicável ao trust e ao seu reconhecimento* (1985) define *trust* como englobando “*relações jurídicas criadas – inter vivos ou após a morte – por alguém, o outorgante, quando os bens forem colocados sob controle de um curador para o benefício de um beneficiário ou para alguma finalidade específica*”.

² Também neste sentido, o artigo 2.º da *Convenção de Haia sobre a lei aplicável ao trust e ao seu reconhecimento* (1985) identifica as seguintes três características do *trust*: (1) os bens constituem um fundo separado e não são parte do património do curador; (2) títulos relativos aos bens do *trust* ficam em nome do curador ou em nome de alguma outra pessoa em benefício do curador; (3) o curador tem poderes e deveres, em respeito aos quais ele deve gerenciar, empregar ou dispor de bens em consonância com os termos do *trust* e os deveres especiais impostos a ele pela lei.

determinada do rendimento obtido pelo *trust*, dispondo apenas de uma expectativa de que virão a ser receber rendimento e/ou capital do *trust*.³

Não é, assim, possível concluir, como pretende o/a Requerente, que os beneficiários de um *trust* (a) detêm a propriedade material ou económica dos bens do *trust*, ou que (b) têm direito a usufruir dos benefícios inerentes ao exercício do direito de propriedade dos bens entregues *in trust*. A verdade é que, em certas circunstâncias (como, por exemplo, no caso de *trusts* discricionários), os beneficiários poderão nunca vir a beneficiar nem do rendimento nem do capital do *trust*. Assim sendo, não é possível concluir, como sugere o/a Requerente, que, enquanto beneficiário do *F... Trust*, o Requerente foi materialmente proprietário dos ativos que o constituíram desde o momento em que foram adquiridos.

Note-se inclusivamente que, *in casu*, (1) relativamente ao *F... Trust*, o Apêndice 3 da *Deed of Variation Relating to the Wills of E... and C...* (6 de março de 1990) estabelece como beneficiários do *F... Trust* não só o Requerente como outros membros da sua família (e.g., filhos, netos e respetivos conjugues), e (2) aquando a liquidação do *F... Trust*, mediante a *Deed of Appointment and Termination of the F...* (30 de junho de 2017), os fundos do *trust* foram transferidos exclusivamente para o Requerente. Não há qualquer referência a transferências para outros familiares, que podem inclusivamente nunca ter beneficiado efetivamente do rendimento ou do capital do *F... Trust*.

Nos ordenamentos jurídicos de inspiração anglo-saxónica, a constituição de um *trust* pode ser feita (a) *inter vivos*, verbalmente ou através de um documento denominado *trust deed*, ou (b) *mortis causa*, através de um testamento (*will trust*). No caso dos *will trusts*, o *settlor* é o testador, aquele que transfere o título de propriedade de parte ou da totalidade dos seus bens (*legal ownership*) para *trustees* em benefício de terceiros. Os *will trusts* são geralmente constituídos

³ A administração fiscal do Reino Unido (HMRC) publica uma nota sobre vários tipos de *trusts*, disponível em: [https://www.gov.uk/trusts-taxes/types-of-trust#:~:text=at%20any%20time.-,Interest%20in%20possession%20trusts,arises%20\(less%20any%20expenses\)](https://www.gov.uk/trusts-taxes/types-of-trust#:~:text=at%20any%20time.-,Interest%20in%20possession%20trusts,arises%20(less%20any%20expenses))

através do testamento, não havendo um documento separado para o efeito (i.e., uma *trust deed*).⁴

A jurisprudência dos tribunais ingleses em matéria de *trusts*,⁵ com grande influência sobre outras jurisdições da mesma família jurídica, há muito que reconhece que para um *will trust* ser válido é necessário que (1) o testador expresse, de forma clara, a sua intenção de constituir um *trust*, (2) os bens que integram o *trust* sejam identificados ou identificáveis, e (3) os beneficiários do *trust* sejam identificados ou identificáveis.

Após o falecimento do *settlor* (geralmente, nos dois anos subsequentes ao falecimento do *settlor*), os beneficiários de um *will trust* podem, através de uma *deed of variation*, (i) alterar os termos do *trust* (incluindo a identidade dos beneficiários, a distribuição de bens entre os mesmos, a duração do *trust*, ou as diretrizes definidas para a gestão dos rendimentos e património do *trust*), (ii) revogar o *trust* e aceder ao património deixado em herança (extinguindo o *will trust*), ou (iii) revogar o *will trust* e transferir o património herdado para novos *trusts* constituídos para o efeito (constituindo novos *trusts*). Estes novos *trusts* são considerados como constituídos pela *deed of variation*.

In casu, atenta a redação da *Deed of Variation Relating to the Wills of E... and C...* (6 de março de 1990), o efeito deste documento foi precisamente a constituição de três novos trusts: o *F... Trust* (governado pelos preceitos contidos no Capítulo 1 da *Deed of Variation*), o *H... Trust* (governado pelos preceitos contidos no Capítulo 2 da *Deed of Variation*), e o *I... Trust* (governado pelos preceitos contidos no Capítulo 3 da *Deed of Variation*). Ora, a constituição destes três *trusts* discricionários operou por acordo dos beneficiários (vivos) do *C... Will Trust* e do testamento de E..., não se podendo considerar como constituídos meramente por efeito dos testamentos de C... ou de E...: para além de constituídos de acordo com a lei de Guernsey e de operarem sobre as regras estipuladas na *Deed of Variation*, os três novos *trusts* têm beneficiários e *trustees* distintos dos *trusts* declarados nos testamentos de C... e de E... . Não

⁴ Sobre estas considerações gerais, ver informação publicada pelo *Low Incomes Tax Reform Group* (UK): <https://www.litr.org.uk/tax-guides/savers-property-owners-and-other-tax-issues/introduction-trusts> .

⁵ Cf. *Knight v Knight* (1840) 49 ER 58; *Repington v Roberts-Gawen* (1881-82) LR 19 Ch D 520; *McPhail v Doulton* [1970] UKHL 1.

pode, assim, ser considerada como verdadeira a alegação do/a Requerente de que o *F... Trust* foi originariamente instituído por C... aquando da outorga do seu testamento. Tal como resulta da matéria assente, e como decorre do agora exposto, o *F... Trust* foi constituído com a *Deed of Variation* de 6 de março de 1990.

Resta, assim, determinar se os três novos *trusts* têm também novos *settlers*, sendo esta a questão crucial no caso *sub judice*, já que o Código do IRS dispõe que o valor atribuído em resultado da liquidação, revogação ou extinção de estruturas fiduciárias (*trusts*) “aos sujeitos passivos que as constituíram” é tributado como mais-valia, ao abrigo do artigo 10.º, n.º 1, alínea b), ponto 3), do Código do IRS.

No caso em apreço, atenta a factualidade assente, não restam dúvidas que foi o Requerente quem constituiu o *F... Trust*, e não a sua mãe ou a sua irmã. Improcede, assim, o argumento de que o Requerente (ou seja, B...) não foi, em momento algum e em qualquer circunstância, o *settlor* ou constituinte do *F... Trust*.

Note-se que esta solução (i.e., tratar o Requerente como *settlor* do *F... Trust*) está em consonância com a solução a que se chegaria em Inglaterra (jurisdição de origem da figura jurídica dos *trusts*), onde, para efeitos de imposto sobre o rendimento (*Income Tax*), o beneficiário de um *trust* constituído por força de uma *deed of variation* torna-se no *settlor* do novo *trust*, e passa a ser tributado enquanto *settlor* (e não apenas como beneficiário).⁶

Por último, com relevância para o caso em análise, cumpre referir que, de acordo com a lei aplicável em Guernsey (*The Trusts (Guernsey) Law, 2007*), um *trust* existe quando um *trustee* é titular da propriedade sobre bens para o benefício de um beneficiário. Um *trust* pode ser criado oralmente, não sendo necessário uma *trust deed*. De qualquer forma, o documento constitutivo

⁶ Ver *Marshall v Kerr*, 67 TC 56. Tal como se pode ler na informação publicada pela *Personal Finance Society* (com sede no Reino Unido) a este respeito, caso um *trust* seja criado através de uma *deed of variation* relativa a um *will trust*, para efeitos de imposto do rendimento (*income tax*), o beneficiário originário do *will trust* torna-se no *settlor* do novo *trust*.

Ver:

<https://www.thepfs.org/learning-index/articles/the-consequences-of-the-death-of-the-settlor/46264#> .

do *trust* não tem de ser registado, permanecendo confidencial. Guernsey assinou a *Convenção de Haia sobre a lei aplicável ao trust e ao seu reconhecimento* (1985).

Note-se ainda que Guernsey é uma jurisdição popular e comumente utilizada pela domiciliar *trusts*, mormente por pessoas singulares com nacionalidade inglesa, e que oferece um regime fiscal muito atrativo para o efeito. De acordo com informação publicada pela autoridade tributária de Guernsey, os rendimentos derivados por um *trust* domiciliado em Guernsey não se encontram sujeitos a imposto se (1) o *settlor* for não residente em Guernsey, (2) os beneficiários forem não residentes em Guernsey, e (3) os rendimentos do *trust* forem obtidos no estrangeiro.⁷

In casu, não há qualquer indicação de que os *settlors* e os beneficiários dos *trusts* em apreço alguma vez tenham sido residentes para efeitos fiscais em Guernsey, ou que os *trusts* em causa tenham auferido rendimentos com origem em Guernsey, pelo que parece seguro assumir que os rendimentos auferidos pelos *trusts* referidos *supra* não foram tributados em Guernsey.

§2. Enquadramento fiscal dos montantes distribuídos por trusts: IRS e Imposto do Selo

A tributação dos rendimentos provenientes de um *trust* (estrutura fiduciária) depende (1) da circunstância de as distribuições serem realizadas no âmbito da liquidação, revogação ou extinção do *trust*, ou não, e (2) da qualidade do sujeito passivo que auferir o rendimento, mais especificamente, se o sujeito passivo é o *settlor* do *trust*, ou um mero beneficiário do mesmo.

Relativamente à tributação dos montantes auferidos por ocasião da liquidação, revogação ou extinção do *trust*:

- Se auferidos pelo sujeito passivo que constituiu o *trust* (*settlor*), os mesmos encontram-se sujeitos a IRS enquanto mais-valias (cf. artigo 10.º, n.º 1, alínea b), parágrafo 3), do

⁷ Cf. States of Guernsey Income Tax, Statements of Practice (including Interpretations of Law) and Extra Statutory Concessions, nota M12, página 44, disponível em: <https://www.gov.gg/CHttpHandler.ashx?id=3304&p=0> .

Código do IRS), tributadas à taxa especial de 28% (cf. alínea c) do n.º 1 do artigo 72.º do Código do IRS), ou à taxa de 35%, se relativas a *trusts* domiciliados em país, território ou região sujeitos a um regime fiscal claramente mais favorável, constante de lista aprovada pela Portaria n.º 150/2004, de 13 de fevereiro, como seja Guernsey (cf. alínea c) do n.º 12 (atual n.º 18) do artigo 72.º do Código do IRS);

- Se auferidos por sujeito passivo que não constitua o *trust* (mero beneficiário), os mesmos encontram-se (i) excluídos da incidência de IRS (cf. artigo 12.º, n.º 8, do Código do IRS: “*O IRS não incide sobre o valor atribuído em resultado da liquidação, revogação ou extinção de estruturas fiduciárias a sujeitos passivos beneficiários das referidas estruturas distintos daqueles que as constituíram*”) e (ii) sujeitos a Imposto do Selo (cf. artigos 1.º, n.º 3, alínea h), do Código do Imposto do Selo), à taxa de 10%, desde que “*os bens distribuídos estejam situados em território nacional*” (cf. artigo 4.º, n.º 3, do Código do Imposto do Selo). Estabelecia a alínea e) do n.º 4 do artigo 4.º do Código do Imposto do Selo, na redação em vigor em 2017, que se consideram bens situados em território nacional: “*Os valores monetários depositados em instituições com sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável em território nacional, ou, não se tratando de valores monetários depositados, o autor da transmissão tenha domicílio, sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável neste território.*”

Relativamente à tributação dos montantes distribuídos por *trusts* sem relação com a respetiva liquidação, revogação ou extinção, os mesmos são qualificados como rendimento de capital (cf. alínea t) do n.º 2 do artigo 5.º do Código do IRS), e tributados à taxa especial de 28% (cf. alínea d) do n.º 1 do artigo 72.º do Código do IRS), ou à taxa de 35%, se provenientes de *trusts* domiciliados em país, território ou região sujeitos a um regime fiscal claramente mais favorável, constante de lista aprovada pela Portaria n.º 150/2004, de 13 de fevereiro, como seja Guernsey (cf. alínea a) do n.º 12 (atual n.º 18) do artigo 72.º do Código do IRS).

§3. Da ilegalidade da liquidação de IRS contestada

A liquidação de IRS n.º 2022..., relativa ao IRS do ano de 2017, foi emitida pela AT com base na informação prestada por Guernsey de que o Requerente auferiu rendimentos de capitais provenientes do *F... Trust*, no montante de € 1.968.895,33, à luz do disposto no artigo 5.º e 72.º, n.º 17, alínea a), do Código do IRS. Tal como referido *supra*, nos termos do n.º 4 do artigo 76.º da LGT, cabia à Requerente gerar dúvidas fundadas sobre estes factos, o que não logrou fazer.

Para se fazer valer da exclusão de tributação contida no n.º 8 do artigo 12.º do Código do IRS, nos termos do artigo 74.º, n.º 1, da LGT, cabia à Requerente demonstrar os pressupostos da mesma, designadamente, que (a) os rendimentos auferidos pelo Requerente com origem em Guernsey foram provenientes da liquidação do *F... Trust* em 30 de junho de 2017, e que (b) o Requerente não constituiu o *F... Trust*, tendo sido um mero beneficiário do mesmo.

Todavia, tal como referido *supra*, considerando os documentos juntos aos autos, o Tribunal Arbitral concluiu que (1) o/a Requerente não logrou provar que os rendimentos com origem em Guernsey foram auferidos em virtude da liquidação do *F... Trust* em 30 de junho de 2017, e (2) o Requerente constituiu efetivamente o *F... Trust*, não tendo sido um mero beneficiário do mesmo.

Ora, não se verificando cumulativamente os dois pressupostos de aplicação da exclusão de tributação constante do n.º 8 do artigo 12.º do Código do IRS, não resta ao Tribunal Arbitral senão concluir que andou bem a AT ao emitir a liquidação de IRS em análise com base na informação fornecida por Guernsey.

Improcede, assim, o pedido de pronúncia arbitral apresentado contra a liquidação de IRS n.º 2022..., relativa ao IRS do Requerente do ano de 2017, e respetivos juros compensatórios, no montante global de € 877.219,99.

VI. DECISÃO

Em decorrência do tudo o que ficou exposto, este Tribunal Arbitral decide julgar totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral.

VII. VALOR DO PROCESSO

Tendo em consideração o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, do CPC, artigo 97.º-A, n.º 1, do CPPT, e no artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor do processo em € **877.219,99**.

VIII. CUSTAS ARBITRAIS

Nos termos do disposto na Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, e de acordo com o artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o valor das custas do processo arbitral em € **12.546,00**, a cargo da Requerente, em razão do decaimento.

Notifique-se.

CAAD, 8 de janeiro de 2024

Os Árbitros,

(Professora Doutora Rita Correia da Cunha)

(Professora Doutora Marisa Almeida Araújo)

(Tomás Castro Tavares)