

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 99/2026-T**

**Tema: Competência dos tribunais arbitrais; Artigo 22.º da Convenção para Evitar a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e os Estados Unidos da América**

## **SUMÁRIO:**

- I. A competência dos tribunais arbitrais afere-se pelo confronto entre o pedido aduzido pelos requerentes e o disposto no artigo 2.º do RJAT, e não pela circunstância de a liquidação controvertida estar a ser objeto de cobrança coerciva ao abrigo de um processo de execução fiscal.**
- II. Para efeitos do disposto no artigo 22.º, n.º 1, da Convenção e Protocolo para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento celebrada entre a República Portuguesa e os Estados Unidos da América, estão isentos de tributação em ambos os Estados contratantes os rendimentos auferidos em virtude do exercício das atividades de ensino ou investigação ali referidos, quando tal atividade decorra de deslocação de um residente de um Estado contratante para o outro Estado contratante, na sequência de convite dirigido para o efeito pelo Governo desse Estado ou de uma universidade ou de outra instituição de ensino acreditada ou de uma instituição de investigação científica reconhecida desse outro Estado Contratante, ou decorra ao abrigo de um programa oficial de intercâmbio cultural, em qualquer dos casos quando o propósito único dessa deslocação consiste no exercício de tais atividades.**

## **DECISÃO ARBITRAL**

O árbitro David Oliveira Silva Nunes Fernandes (árbitro-singular), designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral Singular, constituído em 08-04-2026, decidiu o seguinte:

## **I. RELATÓRIO**

A..., titular do NIF..., residente na ..., n.º..., ...-... Faro (o «Requerente»), apresentou pedido de pronúncia arbitral, pugnando pela anulação da liquidação de IRS n.º 2020 ..., referente ao ano de 2019.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante também identificada por «AT» ou simplesmente «Requerida»).

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 2 de fevereiro de 2026.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitro do tribunal arbitral o ora signatário, o qual comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 19 de março de 2026 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos do disposto nas alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral foi constituído no dia 8 de abril de 2026.

Nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 17.º, n.ºs 1 e 2, do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (“RJAT”), a Requerida foi notificada, em 8 de de abril de 2026, para, no prazo de 30 (trinta) dias, apresentar resposta e solicitar prova adicional, bem como para remeter cópia do processo administrativo.

No dia 6 de maio de 2026, a Requerida apresentou a sua resposta, pugnando pela procedência de exceção dilatória de incompetência do tribunal arbitral e, subsidiariamente, pela

improcedência do pedido de pronúncia arbitral. No mesmo dia a Requerida juntou aos autos o processo administrativo instrutor.

No dia 18 de maio de 2026, o Requerente apresentou, espontaneamente, a sua pronúncia relativamente à exceção dilatória invocada pela Requerida no contexto da resposta apresentada, pugnando pela respetiva improcedência.

No dia 9 de julho de 2026, foi prolatado despacho pelo tribunal, notificado às partes, determinando:

- (i) a dispensa da realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, em face da posição vertida pelas partes nos articulados, bem como do anterior exercício do contraditório relativamente à exceção dilatória invocada e, por último, da circunstância de não ter sido requerida, por qualquer uma das partes, a produção de prova testemunhal;
- (ii) a concessão do prazo de 15 dias, simultâneo, para apresentação das alegações finais;
- (iii) a concessão do prazo de 15 dias para o Requerente proceder ao depósito da taxa arbitral subsequente e à junção aos autos do respetivo comprovativo;
- (iv) o dia 5 de outubro de 2026 como data limite para prolação da decisão arbitral.

A 27 de julho de 2026, o Requerente apresentou as suas alegações finais. A 28 de julho de 2026, a Requerida apresentou as suas alegações finais.

## **II. SANEAMENTO E CONHECIMENTO DA EXCEÇÃO DILATÓRIA DE INCOMPETÊNCIA DO TRIBUNAL ARBITRAL**

O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e estão regularmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e dos artigos 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março. O processo não enferma de nulidades e o pedido de pronúncia arbitral afigura-se tempestivo, à luz do disposto no artigo 10.º, n.º 1, a), do RJAT,

Em sede de resposta, a Requerida suscitou a procedência de exceção dilatória correspondente à incompetência material deste tribunal arbitral, cuja eventual procedência conduziria à absolvição da Requerida da instância. Para o efeito, a Requerida alega que a dívida tributária subjacente à liquidação controvertida não se encontra paga, estando pendente o processo de execução n.º ...2020..., instaurado a 5 de outubro de 2020, na sequência da emissão da certidão de dívida n.º 2020..., no valor de EUR 23.140,16. Nesse seguimento, alega a Requerida o seguinte:

“6.º

*O tribunal arbitral é materialmente competente para apreciação da legalidade dos atos de liquidação, conforme decorre do artigo 2.º, n.º 1 do RJAT, mas todo o processo de execução fiscal é de natureza judicial, independentemente da natureza materialmente administrativa ou jurisdicional dos atos que nele sejam praticados. pelo que o uso da arbitragem tributária consubstancia uma exceção dilatória nominada que determina a absolvição da Requerida da instância, nos termos do n.º 2, do artigo 89.º do CPTA, aplicável ex-vi alínea c), do n.º 1, do artigo 29.º do RJAT.*

7.º

*Acrescendo e concluindo-se, que a pretensão do requerente formulada nos presentes autos não consta do elenco de competências legalmente atribuídas aos tribunais arbitrais, nos termos do artigo 2º do RJAT e pela Portaria nº 112-A/2011 de 22/03.”*

No exercício do contraditório, o Requerente alegou, essencialmente, o seguinte:

“3.

*Com efeito, o Requerente peticiona exclusivamente a declaração de ilegalidade do ato de liquidação, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT.*

4.

*Ora, a competência dos tribunais arbitrais em matéria tributária abrange expressamente a apreciação da legalidade de atos de liquidação, sendo essa precisamente a questão submetida a juízo nos presentes autos.*

5.

4.

*Em momento algum o Requerente pretende discutir, sindicair ou interferir com o processo de execução fiscal, nem deduziu qualquer pedido relativo a atos praticados nesse âmbito.*

6.

*A mera circunstância de a liquidação impugnada ter dado origem a processo de execução fiscal não afasta a competência do Tribunal Arbitral para apreciar a sua legalidade.”*

Cumprir decidir.

A competência dos tribunais arbitrais é, de facto, determinada pelo artigo 2.º do RJAT, o qual dispõe o seguinte:

***Artigo 2.º***

***Competência dos tribunais arbitrais e direito aplicável***

*1 – A competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões:*

- a) A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;*
- b) A declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais;*
- c) (Revogada.)*

*2 – Os tribunais arbitrais decidem de acordo com o direito constituído, sendo vedado o recurso à equidade.*

Compulsando o petitório do pedido de pronúncia arbitral, constata-se que o Requerente deduz o seguinte pedido:

*“NESTES TERMOS E NOS DEMAIS DE DIREITO QUE V. EXA. DOUTAMENTE SUPRIRÁ, REQUER-SE QUE SEJA O PRESENTE PEDIDO DE PRONÚNCIA ARBITRAL JULGADO PROCEDENTE POR PROVADO E, EM CONSEQUÊNCIA A LIQUIDAÇÃO DE IRS N.º 2020 ... E RESPETIVAS LIQUIDAÇÕES DE JUROS, SEJAM ANULADAS PARA TODOS OS DEVIDOS E LEGAIS EFEITOS, PORQUE FERIDAS DE ILEGALIDADE NOS TERMOS SUPRA MELHOR EXPOSTOS E COM AS NECESSÁRIAS CONSEQUÊNCIAS LEGAIS.”*

5.

Dir-se-á, inclusivamente, que o Requerente não faz, no pedido de pronúncia arbitral que apresentou, qualquer alusão ao processo de execução fiscal a que a Requerida alude na sua resposta.

Ora, confrontando o pedido aduzido, a final, pelo Requerente, com o teor do enunciado normativo da alínea a), do n.º 1, do artigo 2.º do RJAT, impõe-se concluir pela competência deste tribunal arbitral, porquanto ali se peticiona a anulação da liquidação de IRS n.º 2020..., com fundamento na respetiva ilegalidade.

Mais se dirá que a ausência de pagamento voluntário da dívida subjacente à liquidação controvertida é irrelevante no que concerne à determinação da competência dos tribunais arbitrais em matéria tributária.

Em consequência, **julga-se improcedente a exceção dilatória de incompetência do tribunal arbitral invocada pela Requerida.**

### **III. FACTOS PROVADOS E RESPETIVA MOTIVAÇÃO**

Consideram-se provados, com relevo para a decisão dos presentes autos, os seguintes factos:

1. O Requerente foi notificado da liquidação de IRS n.º 2020..., de 03 de julho de 2020, referente ao ano de 2019, no valor de EUR 23.140,16 (vinte e três mil cento e quarenta euros e dezasseis cêntimos);
2. O Requerente apresentou, contra a liquidação de IRS n.º 2020 ...reclamação graciosa, a qual correu termos sob o n.º ...2020... e no âmbito da qual foi proferido despacho de indeferimento;
3. O Requerente apresentou, subsequentemente, recurso hierárquico contra a decisão proferida no procedimento de reclamação graciosa;

4. O procedimento de recurso hierárquico correu termos sob o n.º ...2024..., tendo sido proferida decisão final de indeferimento expresse, notificado ao Requerente por intermédio do Ofício n.º..., de 6 de novembro de 2025;
5. Com referência a 2019, era residente fiscal em Portugal, não obstante exercer a sua atividade profissional nos Estados Unidos da América;
6. O Requerente celebrou um contrato com a B... ( B...), datado de 12 de fevereiro de 2019, com data de produção de efeitos a 19 de fevereiro de 2019, assumindo a categoria profissional de “*associate scientist*”, tendo sido convidado pela B... a celebrar esse contrato.
7. Em momento anterior à celebração daquele contrato, o Requerente realizou um estágio profissional na mesma entidade, durante 6 (seis) meses, com início em junho de 2018;
8. No âmbito do contrato a que se refere o facto provado n.º 6, o Requerente exerceu as funções de cientista/investigador, através do desenvolvimento do trabalho de investigação aplicada nos campos da ciência de dados e aprendizagem automática na B..., em ..., Califórnia, EUA, em colaboração com a C...;
9. O trabalho executado ao abrigo do contrato referido no facto provado n.º 6 foi realizado presencialmente nos Estados Unidos da América;
10. Após a conclusão do estágio de 2018, o Requerente regressou a Portugal, tendo realizado nova deslocação para os Estados Unidos da América em 2019.

Em termos de motivação, entende este Tribunal o seguinte:

Os **factos 1. a 3.** foram dados como provados com base na documentação carreada para os autos pela Requerida, por intermédio da junção aos autos do processo administrativo instrutor, bem como pela posição que, quanto a todos, as partes assumiram nos seus articulados, bem como documento n.º 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral.

O **facto 4.** resulta do documento n.º 1 junto aos autos pelo Requerente com o pedido de pronúncia arbitral, o qual não foi impugnado pela Requerida.

O **facto 5.** é alegado pelo Requerente (artigo 5.º do pedido de pronúncia arbitral) e pela Requerida (artigo 8.º da resposta).

O **facto 6.** é alegado pelo Requerente (artigo 6.º do pedido de pronúncia arbitral) e pela Requerida (artigo 9.º da resposta), mais sendo corroborado pelo teor do documento n.º 2 e do documento n.º 8, ambos junto aos autos pelo Requerente com o pedido de pronúncia arbitral, os quais não foram impugnados pela Requerida.

O **facto 7.** é alegado pelo Requerente (artigo 7.º do pedido de pronúncia arbitral) e pela Requerida (artigo 10.º da resposta)

Os **factos 8. e 9.** são alegados pelo Requerente (respetivamente, artigo 8.º e 9.º do pedido de pronúncia arbitral) e pela Requerida (respetivamente, artigo 11.º e 12.º da resposta).

O **facto 10.** resulta do processo administrativo instrutor, mais concretamente dos documentos que instruem o recurso hierárquico interposto, sendo que a própria Requerida alude, no parágrafo 32 da informação subjacente à decisão do procedimento de recurso hierárquico que “*apesar de ter ali exercido atividades de investigação, no ano de 2019, o motivo da sua 1.ª deslocação aos EUA foi a realização de um estágio, e não a atividade de investigação*” (sublinhado nosso). Esta alusão a uma primeira deslocação e, por inerência, a uma outra deslocação (em 2019) é compatível com as alegações que o Requerente fez em sede de audição prévia, e que vão detalhadas no parágrafo 8 da informação subjacente à decisão do procedimento de recurso hierárquico e que, aliás, não vão contestadas naquela sede procedimental, nem tão pouco na presente sede arbitral.

#### **IV. FACTOS NÃO PROVADOS**

Inexistem factos não provados com interesse para os autos.

#### **VII. DA APLICABILIDADE DO ARTIGO 22.º DA CONVENÇÃO PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO CELEBRADA ENTRE PORTUGAL E OS ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA**

A República Portuguesa e os Estados Unidos da América celebraram a Convenção e Protocolo para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, a qual foi aprovada em 21 de junho de 1995, tendo sido a correspondente Resolução da Assembleia da República n.º 35/95 sido publicada em Diário da República a 12 de outubro de 1995 (doravante, a “Convenção”).

Compulsando os autos e a posição assumida pelas partes nos respetivos articulados, constata-se que o cerne da questão controvertida nos presentes autos radica no enunciado normativo do artigo 22.º da Convenção, que se transcreve por inteiro:

*“Artigo 22.º*

*Professores e investigadores*

- 1- Um indivíduo que seja residente de um Estado Contratante imediatamente antes de se deslocar ao outro Estado Contratante e que, a convite do Governo do outro Estado Contratante ou de uma universidade ou de outra instituição de ensino acreditada ou de uma instituição de investigação científica reconhecida desse outro Estado Contratante, ou ao abrigo de um programa oficial de intercâmbio cultural, se desloca a esse outro Estado com o único propósito de ensinar ou de efetuar investigação numa universidade ou numa instituição de ensino, ficará isento de imposto em ambos os Estados Contratantes relativamente à remuneração obtida dessa atividade, durante um período não superior a dois anos a contar da data de chegada ao outro Estado. Um indivíduo tem direito aos benefícios previstos neste número apenas uma vez e, em caso algum, poderá beneficiar, simultânea ou consecutivamente, do disposto neste artigo e no artigo 23.º, «Estudantes e estagiários».*
- 2- O disposto neste artigo não se aplica aos rendimentos obtidos da investigação, se a investigação não for efetuada no interesse público, mas sobretudo em benefício próprio de uma pessoa ou pessoas”.*

No entender do Requerente, os factos por si alegados e prova por si produzida permitiram dar por preenchida a previsão normativa do artigo 22.º, n.º 1, da Convenção, na sua plenitude, com a aplicação da correspondente estatuição – ou seja, isenção, em ambos os Estados contratantes, dos rendimentos auferidos em virtude do exercício das atividades de investigação.

Diferentemente, a Requerida considera, em sede de resposta apresentada nestes autos, que a antedida previsão normativa não se encontra preenchida, na medida em que não admite que a qualidade de investigador do Requerente tenha sido obtida por convite da B... ( B...). De facto, a Requerida considera que tal preenchimento pressuporia que o Requerente houvesse sido primeiramente convidado para a posição de investigador na B..., motivando-se assim a sua deslocação aos Estados Unidos da América unicamente com o propósito de desenvolver atividades investigação. O que, em seu entender, não se verifica nos presentes autos, porquanto a atividade de investigação terá sido uma oportunidade que surgiu subsequentemente à realização do estágio, tendo este sido o objetivo primário e principal da sua deslocação aos Estados Unidos da América. Nas palavras da Requerida, o convite para o Requerente ocupar a posição de investigador terá surgido na sequência do estágio realizado.

Dito de outra forma, o segmento normativo do artigo 22.º, n.º 1, da Convenção, a interpretar por este Tribunal é o seguinte: “...se desloca a esse outro Estado com o único propósito de ensinar ou de efetuar investigação...”. Vejamos.

Como foi já pugnado pelo Tribunal Central Administrativo Sul (embora, nesse caso, por referência a normativo idêntico insito na convenção celebrada entre a República Portuguesa e a República Federativa do Brasil), “as convenções modelo da ONU e da OCDE tratam apenas da tributação de rendimentos recebida por estudantes ou aprendizes, não incluindo qualquer disposição relativa a professores ou investigadores” (Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, datado de 24 de março de 2022, proferido no âmbito dos autos n.º 3077/05.9BELRS). Prossegue-se, então, naquele aresto (aliás, identificado pelo Requerente no pedido de pronúncia arbitral) do seguinte modo:

*“[C]onsiderando que a presente CDT reveste a natureza de tratado internacional, a sua interpretação deve ser feita à luz das regras especificamente previstas no artigo 31.º da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, no qual se encontra sediada a regra geral de interpretação dos Tratados, podendo ainda a interpretação ser efetuada*

*subsidiariamente mediante recurso aos meios complementares de interpretação plasmados no artigo 32.º da mesma Convenção, caso, ainda assim, persista a necessidade de confirmar ou determinar a interpretação, devido ao seu sentido ambíguo ou desrazoável. (Vd. Glória Teixeira, “Manual de Direito Fiscal”, Almedina, 2015, 3.ª Edição, p. 350 a 353).*

*De acordo com a regra geral de interpretação dos tratados, prevista no artigo 31.º da Convenção de Viena, os tratados devem ser interpretados nos termos seguintes:*

*“1 - Um tratado deve ser interpretado de boa-fé, de acordo com o sentido comum a atribuir aos termos do tratado no seu contexto e à luz dos respectivos objecto e fim.*

*2 - Para efeitos de interpretação de um tratado, o contexto compreende, além do texto, preâmbulo e anexos incluídos:*

*a) Qualquer acordo relativo ao tratado e que tenha sido celebrado entre todas as Partes quando da conclusão do tratado;*

*b) Qualquer instrumento estabelecido por uma ou mais Partes quando da conclusão do tratado e aceite pelas outras Partes como instrumento relativo ao tratado.*

*3 - Ter-se-á em consideração, simultaneamente com o contexto:*

*a) Todo o acordo posterior entre as Partes sobre a interpretação do tratado ou a aplicação das suas disposições;*

*b) Toda a prática seguida posteriormente na aplicação do tratado pela qual se estabeleça o acordo das Partes sobre a interpretação do tratado;*

*c) Toda a norma pertinente de direito internacional aplicável às relações entre as Partes.*

*4 - Um termo será entendido num sentido particular se estiver estabelecido que tal foi a intenção das Partes.”*

*(...)*

*Como ensinam os Professores André Gonçalves Pereira e Fausto de Quadros, a principal regra de interpretação é o princípio da boa-fé, do qual resultam como corolário quatro regras interpretativas, a saber: 1.ª) a do efeito útil, impedindo que o tratado possa ser interpretado por forma a privá-lo de efeito prático; 2.ª) a de que a interpretação não pode conduzir ao absurdo; 3.ª) a dos efeitos implícitos do tratado, segundo a qual foi querido e*

*compreende o que expressamente se estipulou, mas também os meios necessários para a realização da estipulação; 4.ª) a da interpretação teleológica, segundo qual os tratados devem ser interpretados de harmonia com os fins prosseguidos. (Vd. “Manual de Direito Internacional Público”, Almedina, 1997, 3.ª Edição, p. 240 a 244).*

*Os mesmos autores defendem como métodos de interpretação previstos na Convenção de Viena o recurso aos elementos literal (significado comum dos termos do tratado, a que alude o artigo 31.º, n.º 1), sistemático (contexto da norma interpretada, mencionado no artigo 31.º, n.ºs 1 e 2), teleológico (objeto e fins visados pelo tratado, referido no artigo 31.º, n.º 1, “in fine” e o elemento atualista (prática posterior subsequente dos Estados na aplicação dos Tratados, nos termos do artigo 31.º, n.º 3, alínea b). Efetivamente, o elemento histórico (enquadramento histórico, trabalhos preparatórios) apenas assume relevância interpretativa enquanto critério residual e subsidiário, nos termos do artigo 32.º.”*

Ora, este Tribunal adere à metodologia hermenêutica supra referida, enfatizando, desde logo, a importância, no presente caso, dos dois primeiros cânones referidos: o literal e o sistemático.

A este propósito, é indiscutível que, literalmente, o enunciado normativo em apreço (artigo 22.º, n.º 1, da Convenção) alude expressamente *a uma deslocação* ao outro Estado Contratante, com o *único* propósito *de ensinar ou de efetuar investigação numa universidade ou numa instituição de ensino*. Esta ideia de propósito único resulta também patente da versão inglesa da Convenção, ali constando a seguinte referência: “(...) *visits that other State solely for the purpose of teaching or carrying out research*”.

Em rigor, seria perfeitamente possível aplicar o enunciado normativo caso do mesmo não constasse a expressão “*único propósito*”. Não pode, porém, o Tribunal desconsiderar que essa inclusão foi vontade das partes contratantes e que, portanto, haverá que extrair da mesma um sentido e significado úteis. Ora, o que se pode extrair daquela expressão é o seguinte: ficam excluídas do âmbito de aplicação daquela norma, que limita o poder tributário de ambos os Estados contratantes, situações em que à deslocação para o outro Estado Contratante subjazem outros motivos, sejam eles cumulativos ou alternativos.

Por outro lado, considerando o teor do artigo 22.º, n.º 1, da Convenção, é também clara, de um ponto de vista literal, a exigência de (i) um convite prévio à deslocação, efetuado por um *Governo do outro Estado Contratante ou de uma universidade ou de outra instituição de ensino acreditada ou de uma instituição de investigação científica reconhecida desse outro Estado Contratante* ou, alternativamente, (ii) de uma deslocação efetuada ao abrigo de um programa oficial de intercâmbio cultural. Admite-se que a terminologia “convite prévio” não consta, expressamente, do enunciado normativo; no entanto, esse parece ser o significado mais condizente com o seguinte segmento do enunciado normativo sob análise: “(...) e que, a convite do Governo do outro Estado Contratante ou de uma universidade ou de outra instituição de ensino acreditada ou de uma instituição de investigação científica reconhecida desse outro Estado Contratante, ou ao abrigo de um programa oficial de intercâmbio cultural, se desloca a esse outro Estado” (sublinhado e ênfase nossos).

Sistematicamente, dir-se-á ser possível identificar alguns elementos que reforçam o sentido dado ao elemento literal, nomeadamente o teor do artigo 23.º, n.º 1, alínea a), e n.º 2, da Convenção. De facto, subordinado ao tema da repartição do poder tributário relativamente a estudantes e estagiários, ambos os enunciados normativos aludem à *permanência temporária* no outro Estado contratante, conceito que contrasta com o conceito de *deslocação*. Por outro lado, ambos os enunciados normativos aludem, expressamente, ao *propósito principal* subjacente à permanência, por oposição ao propósito único a que se alude no artigo 22.º da Convenção.

Teria sido perfeitamente possível às partes contratantes da Convenção utilizar a mesma terminologia em ambos os preceitos – *i.e.*, o artigo 22.º da Convenção poderia, em tese, aludir a propósito principal e, por outro lado, a permanência temporária. Tal não sucede, pelo que importará proceder à distinção, em observância do que foi a vontade declarada pelas partes contratantes da Convenção.

Ao exposto acrescentar-se-á que, no entender deste Tribunal, a teleologia subjacente à norma ínsita no artigo 22.º da Convenção em nada fica prejudicada pelo resultado interpretativo supra. De facto, permanece intacta a finalidade de isentar de tributação em ambos os Estados contratantes os rendimentos obtidos por professores e investigadores, contanto que tais

rendimentos derivem de atividade exercida ao abrigo de convite anterior à deslocação para o outro Estado contratante.

Aqui chegados, podemos confrontar a interpretação normativa pugnada com o acervo factual dado como provado. A essa luz, começaremos por notar não haver dúvidas de que o Requerente foi convidado para integrar a B..., para o exercício de funções como investigador (facto provado n.º 6). A própria Requerida o aceita na resposta que apresenta, bem como na decisão proferida em sede de recurso hierárquico. Contudo, labora a Requerida no lapso de que estamos perante uma só *deslocação* e que, assim, o propósito único da deslocação não terá sido o exercício de atividades de investigação. Na verdade, há que distinguir a deslocação de 2018 e a deslocação de 2019, não só porque se reportam a anos fiscais diferentes, mas também porque o propósito que preside a ambas difere. Se a primeira se prendeu com a realização do estágio, a segunda, por seu turno, teve como propósito o desenvolvimento de atividades de investigação na sequência de convite dirigido ao Requerente. Note-se que na decisão de recurso hierárquico proferida pela Requerida, a alegada inexistência de convite constitui fundamento único para a manutenção da decisão proferida em sede de reclamação graciosa. Ora, não só a existência do convite ficou demonstrada, pois resulta manifestamente do documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, assim como não se demonstrou que a deslocação realizada em 2019 tivesse qualquer outro propósito – sendo que o ónus de alegar e provar qualquer outro propósito impende sobre a Requerida.

Ao exposto acresce que, no entender deste Tribunal, a conexão existente entre as deslocações de 2018 e 2019 não é vedada pelo artigo 22.º da Convenção. Nem tão pouco tal conexão tem o condão de as transfigurar *numa só deslocação*. Aliás, a única limitação que o artigo 22.º da Convenção estabelece prende-se com a impossibilidade de o mesmo sujeito passivo beneficiar, simultanea ou sucessivamente, do seu regime e daquele que se encontra previsto no artigo 23.º da Convenção.

De resto, nenhum cânone interpretativo – seja o literal, o sistemático ou o teleológico – aponta no sentido de limitar a sucessão de deslocações como as que se verificam no presente caso. Aliás, de acordo com as regras da experiência comum, é normal que convites como aquele que foi dirigido ao Requerente sejam realizados na sequência de uma experiência anterior, pelo que nada de censurável, abusivo ou ilícito se identifica nesse circunstancialismo.

Como tal, a liquidação controvertida padece do vício de ilegalidade, na exata medida em que, por força do artigo 22.º, n.º 1, da Convenção, o rendimento auferido pelo Requerente se encontra isento de tributação em Portugal. Sendo certo, naturalmente, que a norma sob análise prevalece, em termos hierárquicos, sobre qualquer norma interna que disponha em sentido contrário, nos termos do disposto no artigo 8.º da Constituição da República Portuguesa.

**Em face de tudo quanto antecede, deverá o presente pedido de pronúncia arbitral ser julgado procedente, com todas consequências legais.**

## VIII. DECISÃO

Termos em que o Tribunal decide:

1. Julgar improcedente a exceção dilatória de incompetência do tribunal arbitral invocada pela Requerida;
2. Julgar integralmente procedente o pedido de pronúncia arbitral deduzido e, em consequência:
  - a. Anular, por ilegal, o indeferimento expresso do recurso hierárquico que correu termos sob o n.º ...2024..., notificado ao Requerente por intermédio do Ofício n.º..., de 6 de novembro de 2025;
  - b. Anular, por ilegal, a liquidação de IRS n.º 2020..., de 03 de julho de 2020, referente ao ano de 2019, no valor de EUR 23.140,16 (vinte e três mil cento e quarenta euros e dezasseis cêntimos).
3. Condenar a Requerida nas custas do processo.

## IX. VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de **EUR 23.140,16** (vinte e três mil cento e quarenta euros e dezasseis cêntimos), valor indicado pelo Requerente e sem oposição da Requerida.

---

**X. CUSTAS**

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em **EUR 1.224,00** (mil duzentos e vinte e quatro euros), nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida.

Notifique-se.

Lisboa, 2 de outubro de 2026

O árbitro singular

(David Oliveira Silva Nunes Fernandes)