

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 693/2025-T**

**Tema: IRS – Tonnage Tax- Benefício fiscal para a tripulação**

### **SUMÁRIO:**

A isenção de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares prevista no n.º 1 do art.º 4º do Decreto Lei n.º 92/2018, de 13 de Novembro, que institui o Regime do registo de navios e embarcações simplificado e de determinação da matéria coletável, é aplicável a um sujeito passivo que foi tripulante a bordo de uma embarcação registada na Dinamarca e explorada por entidade residente no mesmo país, desde que estejam reunidos todos os restantes requisitos para a aplicação do regime.

### **DECISÃO ARBITRAL**

O árbitro Maria Antónia Torres, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“**CAAD**”) para formar o presente Tribunal Arbitral Singular, constituído a 29 de Setembro de 2025, decide o seguinte:

#### **I. RELATÓRIO**

1. **A...**, NIF ..., residente na Rua ..., ..., ...-... Alfeizerão, doravante designado por “Requerente”, veio, em 22 de Julho de 2025, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 10.º e seguintes do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“**RJAT**”), requerer a constituição do Tribunal Arbitral e apresentar pedido de pronúncia arbitral (“**PPA**”), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (“**AT**” ou “Requerida”), com vista (1) à declaração de ilegalidade e

1.

anulação do acto tributário de liquidação do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) n.º 2025... e, bem assim, do acerto de contas e da liquidação dos correspondentes juros compensatórios (cfr. Documento n.º 1), (2) à restituição do imposto indevidamente pago devendo ser restituído ao Requerente o montante de € 10.138,67 (dez mil cento e trinta e oito euros e sessenta e sete cêntimos) no âmbito de todos os pagamentos efetuados e, no âmbito do acordo de pagamento, acrescidos de juros de mora até ao seu integral pagamento e, por fim, (3)

declarada a nulidade do processo contraordenacional ...2025..., no montante de € 451,50 (quatrocentos e cinquenta e um euros e cinquenta cêntimos), (cfr. documento 9).

**2.** O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite a 23 de Julho de 2025 pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Requerida.

**3.** A Requerente não exerceu o direito à designação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a), e do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT, o Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou a ora signatária como árbitro do Tribunal Arbitral Singular, que comunicou a aceitação do cargo no prazo aplicável.

**4.** A 9 de Setembro de 2025, as partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º, do Código Deontológico do CAAD.

**5.** Em conformidade com o preceituado no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, Tribunal ficou constituído a 29 de Setembro de 2025.

**6.** Nesse mesmo dia, por despacho proferido pelo Tribunal Arbitral, foi a Requerida notificada para, no prazo de 30 (trinta) dias, apresentar resposta, juntar cópia do processo administrativo (“PA”) e, querendo, requerer a produção de prova adicional, o que acabou por fazer a 7 de Novembro de 2025, na qual se defendeu por excepção e por impugnação.

7. Por despacho de 26 de Fevereiro de 2026, o Tribunal Arbitral dispensou a reunião a que alude o artigo 18.º, do RJAT e notificou as partes para apresentarem alegações escritas, no prazo consecutivo de 8 (oito) dias.

8. Vieram, posteriormente, as Partes apresentar alegações escritas, o Requerente a 19 de Fevereiro de 2026 e a Requerida a 20 de Fevereiro de 2026.

### **I.1. ARGUMENTOS DAS PARTES**

9. A fundamentar o seu pedido de pronúncia arbitral, com vista à declaração de ilegalidade, e consequente anulação, do acto de liquidação de IRS aqui em crise, invoca o Requerente, de entre o mais, o seguinte:

- a) O Requerente exerce, desde 1 Junho de 2006, a profissão de “Business Leader Food” numa embarcação que opera como ferry entre o Reino Unido e a França, função que faz com que permaneça a bordo mais de 90 dias do ano.
- b) Em 2024, foi notificado pela Autoridade Tributária para proceder à entrega da declaração de substituição da Declaração Modelo 3, referente ao ano de 2022, tendo, através do portal da Autoridade Tributária, exercido o seu direito de audição, alegando, em jeito de súmula, que os valores estavam corretamente identificados no quadro H, porquanto a sua entidade empregadora, se encontra ao abrigo da Tonnage Tax.
- c) Perante a emissão da liquidação sub judice, o Requerente apresentou Reclamação Graciosa e, à cautela, liquidou parcialmente o valor em dívida (5.000,00), tendo celebrado sobre o remanescente de €4.687,17 um plano de pagamento.
- d) Entende o Requerente que tem direito à isenção de que se arroga, de acordo com o Decreto-Lei 92/2018, de 13 de novembro. É tripulante de uma embarcação que faz a trajetória entre o Reino Unido e a França. E, conforme declaração da entidade

- empregadora, a mesma exerce a opção pelo regime especial que emerge da lei, preenchendo os requisitos necessários para que o mesmo se encontre abrangido pela isenção estabelecida no Decreto-lei 92/2018, de 13 de novembro.
- e)** Ademais, a entidade empregadora é dinamarquesa, pagando os respetivos impostos no seu país. Aderiu ao regime do tonnage tax, conforme é possível verificar pela declaração ou, ainda, pelo seu relatório anual datado de 2022.
  - f)** Ou seja, atendendo ao supramencionado, entende o Requerente que se considera preenchido o segundo requisito elencado no n.º 2, nomeadamente que esses navios ou embarcações têm de ser utilizados por pessoas coletivas que exerçam a opção pelo regime especial de determinação da matéria coletável.
  - g)** Continua o Requerente, dizendo que conforme consta nos contratos de trabalho, a entidade empregadora, afeta a sua atividade também ao transporte de mercadorias e passageiros - artigo 3º do Anexo ao diploma - preenchendo assim o 3.º requisito mencionado no n.º 2 do artigo 2 do Decreto-lei.
  - h)** Pelo que entende o Requerente que os tripulantes e, independentemente da sede da empresa, estão abrangidos pela aplicabilidade da norma supramencionada.
  - i)** O Requerente salienta ainda estarmos a falar de um sistema aprovado pela UE que é usado na maioria dos países marítimos europeus e internacionais. Ora, não faz sentido que o Estado Português, neste caso a AT, não aplique a isenção, na medida em que, o plano em que se insere o Decreto-Lei em questão, foi aprovado pela Comissão Europeia para satisfazer e garantir que o sistema europeu seria utilizado por quem a ele aderisse, incluindo a isenção dos tripulantes.
  - j)** Esta posição é, segundo o Requerente, reforçada pelo texto da autorização legislativa (Lei 42/2018 de 9 de agosto) a qual menciona: “Autorização legislativa para a criação

de um regime fiscal e contributivo aplicável aos tripulantes visa: a) estabelecer uma isenção de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) para as remunerações auferidas, nessa qualidade, pelos tripulantes de navios ou embarcações registadas no registo convencional português ou num outro Estado-Membro da União Europeia ou de um Estado parte do Acordo sobre o Espaço Económico Europeu, condicionada à permanência a bordo do tripulante pelo período mínimo de 90 dias em cada período de tributação, sendo limitada a aplicação da isenção, quando estejam em causa navios que efetuam serviços regulares de passageiros entre portos do Espaço Económico Europeu, aos tripulantes que tenham nacionalidade de um Estado-Membro da União Europeia ou de um Estado parte do Acordo sobre o Espaço Económico Europeu.”

- k)** Desta forma, não depreende porquê motivo a AT se nega a conceder o benefício fiscal de isenção de IRS que emerge da lei, aplicando o Capítulo III, artigo 4.º.
- l)** Clarifica ainda que, no seu entendimento, não existe nenhuma obrigatoriedade de a empresa aderir ao regime em Portugal. Sendo que, se a isenção fosse só nesses casos, tal facto seria obstáculo ao objetivo primordial da UE, ou seja, estarmos perante um mercado único europeu.
- m)** Dito de outro modo, considera que basta que a empresa proprietária da embarcação, sendo residente num país da EU ou do EEE em que vigora um regime de “tonnage tax”, tenha acolhido a essa forma de tributação, para que os tripulantes, verificados que sejam todos os outros requisitos, possam beneficiar da isenção prevista no art.º 4º, nº 1.
- n)** Assim, considera que são nulas todas as declarações de substituição feitas pela AT e, bem assim, as liquidações, estornos e compensações que daí advieram. Bem como deve ser nula a coima que foi aplicada ao Impugnante por não ter apresentado a Declaração de IRS nos moldes pretendidos pela Requerida.

- 
- o)** E que lhe deve ser restituído o montante de € 10.138,67 (dez mil cento e trinta e oito euros e sessenta e sete cêntimos) no âmbito de todos os pagamentos efetuados e, no âmbito do acordo de pagamento, acrescidos de juros de mora até ao seu integral pagamento.
- 10.** Por sua vez, a AT, em sede de resposta e de alegações, contra-argumenta com base nos seguintes fundamentos:
- a)** Começa por defender-se a Requerida por excepção, arguindo a incompetência do Tribunal Arbitral em matéria contraordenacional, face ao pedido do Requerente de nulidade da decisão de fixação de coima e, conseqüente, extinção do processo de contraordenação nº ...2025... .
- b)** Refere a Requerida que as matérias sobre as quais o Tribunal Arbitral se pode pronunciar estão fixadas com rigor no decreto-lei que aprovou o RJAT, sendo que a matéria atinente a infrações tributárias, no caso em apreço de contraordenações, não se encontra ali contemplada.
- c)** Quer isto dizer que qualquer pronúncia do Tribunal Arbitral sobre esta parte do pedido apresentado pela Requerente será uma pronúncia indevida por falta de competência, com enquadramento na alínea c) do nº 1 do art. 28º do RJAT. Termos em que entende a requerida que deve o Tribunal Arbitral declarar-se incompetente para conhecer esta parte do pedido, e, em consequência, absolver a Requerida da instância.
- d)** Por impugnação, defende-se a Requerida dizendo que, antes de mais, aproveita para subscrever o entendimento vertido na decisão da reclamação graciosa impugnada, à qual se adere na íntegra e se dá por integralmente reproduzido, tanto na densificação do denominado regime fiscal especial «tonnage tax» como, e sobretudo, nos argumentos explanados, tendentes ao indeferimento do pedido.

- e) Transcreve-se o seguinte excerto: *“p) Porém, no caso em análise, de acordo com os documentos enviados, verificando-se que a entidade que paga os rendimentos (a empresa B... Limited, com sede no Reino Unido, sendo o navio/ferry ... (...) com bandeira do Reino Unido propriedade C... com sede na Dinamarca), não tem sede nem direção efetiva em Portugal e que não é aqui tributada, não poderá o contribuinte beneficiar do regime especial de tributação previsto no n.º 1 do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 92/2018, de 13 de novembro.”*
- f) Com efeito, entende a Requerida que o Decreto-Lei n.º 92/2018, de 13 de novembro, dispõe que os rendimentos auferidos por tripulantes de navios ou embarcações em razão da prestação de trabalho a bordo de navios ou embarcações registadas no registo convencional português ou num outro Estado-Membro da UE ou do EEE que sejam operados por pessoas coletivas que exerçam a opção pelo regime especial de determinação da matéria coletável previsto no artigo 3.º, podem beneficiar da isenção prevista no artigo 4.º.
- g) Não vislumbra como se possa chegar a uma conclusão diferente da que a disposição “neste regime” remete única e exclusivamente para o Regime especial de determinação da matéria coletável previsto no referido diploma e não para qualquer outro.
- h) Ou seja, entende a Requerida que a sujeição ao Regime de determinação da matéria coletável com base na tonelagem de navios (vulgarmente conhecido pelo termo anglo-saxónico “tonnage tax”) constante do Decreto-Lei n.º 92/2018 de 13 de novembro por parte da entidade pagadora dos rendimentos é o pressuposto essencial para que a isenção de IRS possa ser concedida.
- i) Continua dizendo que a substituição, no sector em apreço, do regime normal de imposto sobre o rendimento das sociedades por um imposto sobre a tonelagem é um auxílio estatal, estando sujeita às regras de concorrência, mais especificamente os

---

artigos 107.º a 109.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (“TFUE”) e ao escrutínio da CE.

- j)** É precisamente por este motivo que, mediante uma notificação de 26 de janeiro de 2018, Portugal comunicou formalmente e em conformidade com o n.º 3 do artigo 108.º do TFUE, a intenção de introduzir nova legislação que incluía duas medidas: um regime especial de tributação das atividades de transporte marítimo, bem como um regime especial de tributação e de contribuições sociais aplicável aos tripulantes envolvidos nessas atividades de transporte marítimo, dando origem ao Processo SA.48929.
- k)** Já relativamente ao regime especial de tributação e de contribuições sociais aplicável aos tripulantes a Comissão considera que «deverão ser permitidas no sector dos transportes marítimos da Comunidade as seguintes acções em matéria de encargos com o pessoal: - redução das taxas das contribuições para a segurança social dos marítimos da Comunidade empregados a bordo de navios registados num Estado-Membro; redução das taxas do imposto sobre o rendimento dos marítimos da Comunidade empregados a bordo de navios registados num Estado-Membro. (...) A protecção do emprego na Comunidade é por conseguinte um objectivo prioritário do auxílio neste caso».
- l)** Como a principal evolução registada nos últimos anos relativamente às medidas de apoio dos Estados-membros da UE ao transporte marítimo foi a generalização na Europa dos sistemas de tributação de taxa fixa com base na tonelagem (“imposto sobre a tonelagem” ou “tonnage tax”), a suposta «dimensão europeia» resulta apenas da necessidade de submeter a introdução de tais regimes a regras de conformidade com o mercado interno por questões de concorrência, neste caso, fiscal.
- m)** Razão pela qual a CE emitiu orientações através de uma Comunicação com o objetivo de dar a conhecer aos Estados-membros o seu juízo de conformidade de tais regimes

com o mercado interno. A tal «dimensão europeia» é tão só e apenas esta. Não existe um “tonnage tax” Europeu.

- n)** Entende a Requerida que esta sua posição é reforçada pelo preâmbulo do Decreto-Lei n.º 92/2018 de 13 de novembro: *«(,,,) Nas últimas três décadas, a frota nacional da marinha mercante registada no registo convencional sofreu um acentuado declínio, resumindo-se hoje a menos de uma dezena de navios, apesar do acréscimo substancial da movimentação de navios, de cargas e de tráfego de cruzeiros verificado, na última década, nos portos nacionais. Esta tendência originou o declínio do peso económico do transporte marítimo na economia nacional e quase anulou as oportunidades de emprego marítimo, acentuando o afastamento das novas gerações relativamente a esta atividade. (...). O regime fiscal proposto para os tripulantes e a fixação de uma taxa contributiva global reduzida visam incentivar o investimento e promover o trabalho no setor do transporte marítimo em Portugal, criando oportunidades para os jovens e fomentando a formação de um número suficiente de marítimos que obste à atual escassez de recursos humanos com as habilitações necessárias, devido em parte à inexistência de saídas profissionais.»*
- o)** Pelo que conclui que da lei não pode resultar qualquer outro entendimento que não seja o de que a disposição “neste regime” constante do n.º 2 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 92/2018 de 13 de novembro remete única e exclusivamente para o regime especial de determinação da matéria coletável previsto no referido diploma e não para qualquer outro. Ou seja, criar emprego sim, mas em território Português.
- p)** Desta forma, não podemos chegar a outra conclusão que não seja a de que o legislador expressou de forma clara o seu objetivo e que em momento algum pretendeu também abranger os rendimentos auferidos por tripulantes de navios ou embarcações que se encontrem registados por pessoas coletivas que exerçam a opção por um regime de “tonnage tax” análogo em vigor noutro Estado-membro da UE ou do EEE.

- q) Assim, crê a Requerida que fica bem claro que a concessão da isenção não é desassociada da opção, por parte da entidade pagadora dos rendimentos, pelo regime “tonnage tax” português.
- r) Acresce, segundo a Requerida, que o Requerente não apresenta documento com força probatória, i.e. emitida, por entidade oficial de que, os navios em que foi tripulante, optaram pelo regime especial de determinação da matéria coletável previsto no Decreto-Lei n.º 92/2018, de 13 de novembro. Uma circunstância que, só por si, e em face dos argumentos previamente explanados, não permite, segundo a Requerida, a procedência do pedido.
- s) Efetivamente, compulsados os documentos exibidos pelo Requerente, nos presentes autos, não figura qualquer declaração da administração fiscal dinamarquesa, que confirma a sujeição da entidade empregadora ao regime de tonnage tax dinamarquês.
- t) Mais acresce que, o Requerente não expõe qualquer elemento probatório (nem tão pouco argumenta) que esclareça que, pelo menos 50% da tripulação dos navios onde o impetrante esteve embarcado, era constituída por cidadãos da UE ou do EEE.

## **II. SANEAMENTO**

- 11. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.
- 12. As partes gozam de personalidade, capacidade judiciária, legitimidade processual 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).
- 13. Foi arguida uma excepção pela Requerida à qual se dará resposta já a seguir. O processo não enferma de nulidades. Inexistem, deste modo, quaisquer obstáculos à apreciação do mérito da causa.

### **III. MATÉRIA DE FACTO**

#### **III.1. FACTOS PROVADOS**

**14.** Com relevo para a apreciação e decisão da causa, consideram-se provados os seguintes factos:

**A.** O Requerente era residente fiscal em Portugal no ano de 2022, tendo nesse ano exercido a atividade profissional de “Business Leader Food” numa embarcação que opera como ferry entre o Reino Unido e a França (Doc. nº 3 junto à petição inicial e Doc. nº. 3 junto à reclamação graciosa junta pela Requerida aos autos);

**B.** Essa embarcação é operada por uma empresa dinamarquesa denominada C... (Doc. nº 5 junto à reclamação graciosa junta pela Requerida aos autos);

**C.** Nesse ano, o Requerente esteve embarcado por um período de 168 dias (Cfr. Doc. nº 3 junto à reclamação graciosa junta pela Requerida);

**D.** Foi junta aos autos uma declaração emitida pela entidade privada C..., onde se atesta que a empresa esteve sujeita ao regime dinamarquês de “tonnage tax” (o denominado Danish Tonnage Tax Scheme”), no ano de 2022 (Cfr. Doc. n.º 6 junto à PI);

**E.** Em 2024, foi o Requerente notificado no sentido de que a declaração de rendimentos relativa ao ano de 2022 teria de ser substituída, considerando a Requerida que o Requerente não poderia beneficiar da isenção prevista no Decreto-Lei n.º 92/2018, de 13 de Novembro;

**F.** O Requerente exerceu o direito de audição, pugnando pela verificação/preenchimento de todos os requisitos e condições para a isenção pretendida.

**G.** Tendo a Requerida avançado com a nota de liquidação de IRS sub judice, entendeu o Requerente peticionar a constituição deste Tribunal Arbitral.

#### **III.2 FACTOS NÃO PROVADOS:**

H. Não se provou que a empresa C... tenha sido tributada efetivamente na Dinamarca em sede de “tonnage tax”, no ano em análise, com base em prova emitida pelas Autoridades Fiscais competentes.

I. Não se provou que, pelo menos, 50% da tripulação do navio em que o Requerente esteve embarcado fosse composta por cidadãos portugueses, da União Europeia, do Espaço Económico Europeu ou de países de língua oficial portuguesa, conforme exigido pelo artigo 3.º, n.º 3 do Decreto-Lei n.º 92/2018.

### **III.3 FUNDAMENTAÇÃO DA FIXAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO**

**15.** Ao Tribunal incumbe o dever de selecionar os factos que interessam à decisão, discriminar a matéria que julga provada e declarar, se for o caso, a que considera não provada, não tendo de se pronunciar sobre todos os elementos da matéria de facto alegados pelas partes, tal como decorre dos termos conjugados do artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”) e do artigo 607.º, n.º 3, do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

**16.** Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram assim selecionados e conformados em função da sua relevância jurídica, a qual é definida tendo em conta as várias soluções plausíveis das questões de direito para o objeto do litígio, tal como resulta do artigo 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

**17.** Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação aos factos alegados pelas partes, na sua íntima e prudente convicção, formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo, e de acordo com as regras da experiência (cf. artigo 16.º, alínea e), do RJAT, e artigo 607.º, n.º 4, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

**18.** Somente relativamente a factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, a factos que só possam ser provados por documentos, a factos que estejam plenamente provados por documentos, acordo ou confissão, ou quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (e.g., força probatória plena dos documentos autênticos, cfr. artigo 371.º do Código Civil), é que não domina, na apreciação das provas produzidas, o referido princípio da livre apreciação (cf. artigo 607.º, n.º 5, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

**19.** O Tribunal arbitral considera provados, com relevo para a decisão da causa, os factos acima elencados e dados como assentes, tendo por base a análise crítica e conjugada dos documentos juntos aos autos, dos factos alegados pelas partes que não foram impugnados e a adequada ponderação dos mesmos à luz das regras da racionalidade, da lógica e da experiência comum, e segundo juízos de normalidade e razoabilidade.

**20.** A convicção do Tribunal formou-se com base na análise crítica da prova documental junta aos autos pelo Requerente e pela Requerida.

#### **IV DA APRECIÇÃO DO MÉRITO**

##### **IV.1. Da Exceção de Incompetência material deste TA**

**21.** Para a Requerida, o Tribunal Arbitral constituído é materialmente incompetente para apreciar e decidir o pedido formulado pelo Requerente no que respeita ao arquivamento do processo de contraordenação fiscal instaurado, o que consubstancia uma excepção dilatória impeditiva do conhecimento do mérito da causa, dando lugar à absolvição da instância.

22. Com efeito, o âmbito da jurisdição administrativa e a competência dos tribunais administrativos, em qualquer das suas espécies, é de ordem pública e o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria, como resulta do disposto no artigo 13.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), aplicável aos processos arbitrais tributários por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT.

23. A competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é a que consta no artigo 2.º, n.º 1, do RJAT, que estabelece o seguinte:

*“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”.*

24. Por outro lado, a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é limitada pela vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira que, nos termos do artigo 4.º, n.º 1, do RJAT, veio a ser definida pela Portaria n.º 112-A/2011, de 12 de Março, que estabelece, no que aqui interessa, o seguinte:

*“Os serviços e organismos referidos no artigo anterior vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objeto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida referidas no n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com exceção das seguintes:*

*a) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário;*

*b) Pretensões relativas a actos de determinação da matéria colectável e actos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indirectos, incluindo a decisão do procedimento de revisão;*

*c) Pretensões relativas a direitos aduaneiros sobre a importação e demais impostos indirectos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação; e*

*d) Pretensões relativas à classificação pautal, origem e valor aduaneiro das mercadorias e a contingentes pautais, ou cuja resolução dependa de análise laboratorial ou de diligências a efectuar por outro Estado membro no âmbito da cooperação administrativa em matéria aduaneira”.*

25. Como decorre do enquadramento legal supra, em relação a matérias aduaneiras, a definição de competências é feita tendo em atenção o *tipo de tributos* a que se dirigem as pretensões. E quanto a estes a Autoridade Tributária e Aduaneira só se vinculou quanto aos impostos administrados pela mesma.

26. Quanto ao mais, a competência é definida apenas tendo em atenção o *tipo de actos que são objeto da impugnação*, não havendo, designadamente, qualquer proibição de apreciação de matérias relativas a isenções fiscais ou quaisquer outras questões de legalidade relativas aos atos dos tipos referidos no artigo 2.º do RJAT.

27. No caso em apreço está em causa um processo de contraordenação fiscal, regulado pelo Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT), aprovado pelo n.º 1 do artigo 1.º da Lei n.º 15/2001, de 5 de junho, procedimento esse que não se insere em nenhuma das alíneas do artigo 2.º do RJAT.

28. É, pois, manifesta a incompetência do tribunal arbitral quanto a esta pretensão, o que determina a absolvição da instância arbitral na parte que ao procedimento de contraordenação concerne, nos termos dos artigos 2º, nº 1, do RJAT e 576.º, n.ºs 1 e 2 e 577º, al. a), do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

## IV.2 Matéria de Direito:

29. A questão que se coloca nos presentes autos diz respeito à possibilidade de aplicação da isenção de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, prevista no artigo 4º do Decreto-Lei nº 92/2018, de 13 de novembro, aos rendimentos auferidos por um tripulante português, embarcado num navio operado por uma empresa estrangeira - neste caso, dinamarquesa - que se encontrará sujeita ao regime de “tonnage tax” vigente no seu país de origem.

30. Estabelece o seguinte:

### Benefícios fiscais e contributivos dos tripulantes

#### Artigo 4.º

#### Regime fiscal

*“1 - Estão isentas do pagamento de imposto sobre o rendimento de pessoas singulares (IRS) as remunerações auferidas, nessa qualidade, pelos tripulantes dos navios ou embarcações considerados para efeitos do regime especial de determinação da matéria coletável.*

*2 - Não obstante o disposto no número anterior, quando estejam em causa navios que efetuam serviços regulares de passageiros entre portos do Espaço Económico Europeu, só podem beneficiar do regime previsto no presente artigo os respetivos tripulantes que tenham nacionalidade de um Estado-Membro da União Europeia ou de um Estado parte do Acordo sobre o Espaço Económico Europeu.*

*3 - A isenção prevista no número anterior está condicionada à permanência do tripulante a bordo pelo período mínimo de 90 dias em cada período de tributação.*

*4 - O disposto no número anterior não prejudica o englobamento dos rendimentos isentos, para efeitos do disposto no n.º 4 do artigo 22.º do Código do IRS.”*

31. Acresce que o nº 2 do artigo 2º refere o seguinte: *“2 - O capítulo III é aplicável aos tripulantes de navios ou embarcações registados no registo convencional português ou num*

---

*outro Estado-Membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu utilizados por pessoas coletivas que exerçam a opção pelo regime especial de determinação da matéria coletável e afetos às atividades previstas neste regime.”*

32. Ora, o Requerente, residente fiscal em Portugal, apresentou pedido de pronúncia arbitral visando a anulação da liquidação de IRS, relativa ao ano de 2022, alegando que os rendimentos auferidos como tripulante deveriam beneficiar da isenção prevista no artigo 4º do Decreto-Lei nº 92/2018, de 13 de novembro. Alega que a empresa que opera o navio está sujeita ao regime dinamarques de “tonnage tax” e que cumpre os requisitos legais, nomeadamente o tempo de embarque superior a 90 dias.

33. A Autoridade Tributária contestou o pedido, defendendo que a isenção apenas se aplica a entidades que tenham aderido ao regime português de determinação da matéria colectável com base na tonelagem e que o Requerente não apresentou prova bastante da sujeição da empresa ao referido regime. Vejamos,

34. A Requerida defende que a isenção de IRS prevista no Decreto-Lei nº 92/2018 só pode ser aplicada quando os rendimentos são pagos por entidades que tenham aderido ao regime português de “tonnage tax”, estejam sujeitas a IRC em Portugal e cumpram os requisitos legais expressamente previstos. Entende que, qualquer outra interpretação, por mais equitativa que possa parecer, não encontra respaldo na letra da lei, na autorização legislativa que lhe deu origem, nem na finalidade do regime.

35. A Autoridade Tributária sustenta que tal isenção não é aplicável nesta situação, com base numa interpretação estrita e sistemática da legislação nacional, em conformidade com os princípios constitucionais da legalidade e da tipicidade tributaria. Com efeito, o artigo 103º, nº 2 da Constituição da República Portuguesa consagra que os impostos e os benefícios fiscais só podem ser criados por lei. Em matéria tributária, não é admissível a analogia, conforme

resulta do artigo 11º, nº 4 da Lei Geral Tributária e do artigo 10º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, o que significa que os benefícios fiscais não podem ser estendidos a situações não expressamente previstas na lei.

36. Como referido, o Decreto-Lei nº 92/2018 institui um regime especial de determinação da matéria colectável com base na tonelagem dos navios, conhecido como “tonnage tax”, bem como um conjunto de benefícios fiscais aplicáveis aos tripulantes desses navios.

37. O artigo 4º, nº 1 do diploma estabelece que estão isentas de IRS as remunerações auferidas pelos tripulantes de navios considerados para efeitos do regime especial de determinação da matéria colectável. O artigo 2º, nº 2 especifica que este regime é aplicável aos tripulantes de navios registados no registo convencional português ou noutro Estado-Membro da União Europeia ou do Espaço Economico Europeu, desde que sejam utilizados por pessoas coletivas que tenham exercido a opção pelo regime especial previsto no próprio diploma.

38. A expressão “*neste regime*” é, para a AT, determinante. Ela deve ser interpretada como referindo-se exclusivamente ao regime português de “tonnage tax” e não a regimes análogos existentes noutros Estados-Membros da União Europeia, rejeitando a ideia de que exista um “tonnage tax europeu” harmonizado.

39. A interpretação restritiva da lei feita pela Requerida, ao exigir que a entidade pagadora dos rendimentos esteja sujeita ao regime português de determinação da matéria coletável com base na tonelagem pode ser, de facto, retirada do aspecto literal da lei.

40. Contudo, no próprio preâmbulo, ressaltam os objectivos de promoção do emprego marítimo qualificado e da competitividade da marinha mercante nacional em conjugação com os mesmos objectivos da União Europeia.

41. Acresce existir já jurisprudência arbitral no sentido de reconhecer que a isenção pode abranger rendimentos pagos por entidades sujeitas a regimes de “tonnage tax” equivalentes, aprovados pela Comissão Europeia, desde que verificados os requisitos materiais da norma.

42. É esta uma interpretação da norma que considera os princípios da integração europeia, da igualdade de tratamento entre trabalhadores marítimos e da efectividade das normas fiscais que prevêm benefícios fiscais. Conforme refere o Tribunal no Processo 265/2025-T: *“A letra da lei não pode ser lida em abstracção do seu espírito e é esse espírito (europeu, competitivo e inclusivo) que deve orientar a aplicação da norma no caso concreto.”*

43. E continua: *“Este Tribunal Arbitral Singular não pode deixar de notar que o regime português de “tonnage tax”, previsto no Decreto-Lei nº 92/2018, de 13 de novembro, foi previamente submetido a apreciação da Comissão Europeia no contexto dos auxílios de Estado, tendo sido aprovado pela Decisão SA.48929, de 6 de abril de 2018, consultável in [https://ec.europa.eu/competition/state\\_aid/cases/273110/273110\\_1994553\\_134\\_2.pdf](https://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/273110/273110_1994553_134_2.pdf). Essa decisão é fundamental para compreender os limites e a compatibilidade do regime com o direito da União Europeia, especialmente no que respeita a concorrência fiscal e a liberdade de prestação de serviços no sector marítimo. A Decisão SA.48929 da Comissão Europeia aprovou o regime português de “tonnage tax” como compatível com o mercado interno, nos termos do artigo 107º, nº 3, alínea c) do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE).”*

44. Tal decisão sublinha que o regime deve ser acessível a empresas que operem navios estrategicamente e comercialmente geridos a partir de um Estado-Membro da UE ou do EEE, e que respeitem critérios de elegibilidade comuns, como a composição da tripulação e o registo dos navios. Não se limita a validar o regime português em abstrato, mas insere-o num

quadro europeu de regimes fiscais convergentes, sujeitos a critérios comuns definidos nas orientações comunitárias sobre auxílios estatais ao sector marítimo.

45. Ora, entende-se assim que a expressão “neste regime” que consta do artigo 2º, nº 2, deve ser lida a luz dessa vocação europeia, e não como uma cláusula de exclusão dos regimes europeus.

46. Assim, entende este Tribunal que esta interpretação alargada é a leitura conforme com os princípios que resultam do direito comunitário, nomeadamente os que decorrem da política comum de transportes, da liberdade de circulação de trabalhadores e da igualdade de tratamento entre cidadãos da União Europeia. O Decreto-Lei nº 92/2018, ao incorporar critérios europeus e ao ser aprovado pela Comissão Europeia, revela uma clara intenção de conformidade com esses princípios, o que legitima uma leitura que reconheça (para efeitos de aplicabilidade do regime português) regimes fiscais equivalentes em vigor noutros Estados-Membros.

47. Veja -se, neste sentido, a decisão proferida no Processo nº 355/2023-T do CAAD ao afirmar que *“o propósito do regime, ao nível europeu, ficaria desvirtuado se apenas os residentes do país proprietário da embarcação pudessem auferir do regime fiscal de isenção sobre as remunerações.”*. Aliás, a limitação da isenção apenas a empresas portuguesas poderia ser vista, à luz do direito da União, como uma discriminação indireta, ou seja, como uma violação do princípio da não discriminação em razão da nacionalidade, previsto no artigo 18º do Tratado de Funcionamento da União Europeia.

48. Por outro lado, a exclusão de tripulantes de navios operados por empresas europeias considerar-se-ia como restringindo a liberdade de prestação de serviços e a liberdade de circulação de trabalhadores, previstas nos artº 56º e 45º do TFUE.

49. Sendo verdade que a Lei nº 42/2018, de 9 de agosto, conferiu ao Governo autorização legislativa para criar um regime especial aplicável a pessoas coletivas com sede ou direcção efetiva em Portugal, sujeitas a IRC e que exerçam atividades comerciais relacionadas com o transporte marítimo, essa delimitação diz respeito ao âmbito subjetivo das entidades beneficiárias do regime de “tonnage tax” Português e não ao universo dos trabalhadores marítimos que podem beneficiar da isenção prevista no artigo 4º do Decreto-Lei nº 92/2018, que se dirige aos tripulantes, pessoas singulares residentes em Portugal e não as entidades operadoras dos navios.

50. Isto não significa que o “tonnage tax” seja e um imposto harmonizado. Mas significa que tem de cumprir com os princípios comunitários a que se sujeitou.

51. Aliás, o próprio diploma admite expressamente navios registados noutros Estados-Membros da UE ou do EEE. E, no preâmbulo refere que o regime visa promover o emprego marítimo qualificado em Portugal, mas também a competitividade da marinha mercante nacional num contexto europeu.

52. Assim, entende este tribunal que a posição do Requerente se revela, do ponto de vista jurídico e sistemático, conforme com os princípios do direito da União Europeia e com o espírito do próprio diploma.

53. Não obstante, ainda que se admita a posição do Requerente quanto ao âmbito mais alargado que deve ser dado à isenção de que se arroga, há que comprovar que todos os requisitos legais para aplicação do regime se verificam.

54. Ora, decorre da prova junta aos autos que o Requerente não apresentou qualquer documento oficial, emitido pelas autoridades fiscais dinamarquesas, que comprove, de forma inequívoca, que a empresa C... sujeita ao regime de “tonnage tax” dinamarquês. Apresenta o

Requerente, unicamente, uma declaração da própria empresa, sem qualquer autenticação oficial.

55. Ora, esta declaração não tem força probatória bastante nos termos do artigo 370º do Código Civil, que exige que documentos com valor oficial sejam emitidos por autoridade competente ou autenticados. A declaração apresentada pela empresa dinamarquesa, embora afirme a sujeição ao regime de “tonnage tax”, não é um certificado oficial emitido pelas autoridades fiscais competentes da Dinamarca e não demonstra formalmente que o regime abrange os navios em que o contribuinte embarcou.

56. Esta ausência de prova oficial impede a AT de verificar se os requisitos legais estão efectivamente preenchidos para aplicação do DL 92/2018. Requisitos esses cuja verificação depende da prova, dado que não são controláveis pela administração fiscal portuguesa.

57. Outro requisito essencial do regime de isenção previsto no artigo 3º, nº 3 do DL 92/2018 é a exigência de que, pelo menos, 50% da tripulação dos navios seja composta por cidadãos portugueses, da União Europeia, do Espaço Económico Europeu ou de países de língua oficial portuguesa. Este requisito visa garantir que o benefício fiscal se traduz em efectiva promoção do emprego europeu ou lusófono no setor marítimo. No entanto, o Requerente não apresentou qualquer documento para suportar o seu preenchimento.

58. Assim, e apesar de aceitar este Tribunal uma interpretação mais ampla do artigo 4º do DL 92/2018, a fragilidade da prova apresentada pelo Requerente e a impossibilidade de controlo dos requisitos por parte da AT, suportam a decisão de negar provimento à petição do Requerente.

59. Face ao exposto, e por não ter sido dado como provado o preenchimento dos requisitos legais para a concessão da isenção de IRS prevista no artigo 4º do Decreto-Lei nº 92/2018, de

13 de novembro, julga-se o pedido de pronuncia arbitral improcedente, mantendo-se integralmente na ordem jurídica a liquidação de IRS impugnada.

#### **V. DECISÃO**

Termos em que, de harmonia com o exposto, decide este Tribunal Arbitral julgar integralmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral, mantendo na ordem jurídica o acto tributário de liquidação de IRS n.º 2025..., sub judice, referente ao ano de 2022, com as demais consequências daí decorrentes.

#### **VI. VALOR DA CAUSA**

Fixa-se ao processo o valor de **€10.138,67 (dez mil cento e trinta e oito euros e sessenta e sete cêntimos)** nos termos do artigo 97.º-A do CPPT, aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

#### **VII. CUSTAS**

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em **€918 (novecentos e dezoito euros)**, nos termos da tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo do Requerente.

Lisboa, 24 de Março de 2026

**O Tribunal Arbitral,**

**Maria Antónia Torres**