

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 52/2026-T

Tema: IRS – *Tonnage tax* – Reenvio prejudicial

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro Augusto Velloso Ferreira, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o presente Tribunal Arbitral Singular, decide o seguinte:

I. RELATÓRIO

I.1. DESENVOLVIMENTO PROCESSUAL

1.A..., contribuinte n.º ..., e **B...**, contribuinte n.º ..., casados, residentes na Rua..., n.º ..., ..., ...-... Nazaré, doravante designados por “Requerentes”, vieram, em 15 de Janeiro de 2026, 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 à anulação das Liquidações de IRS n.ºs 2025..., respeitante ao ano de 2023 e 2025..., respeitante ao ano de 2024, bem como a devolução dos montantes pagos pelos Requerentes a título de imposto e o pagamento de juros indemnizatórios.

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite a 19 de Janeiro de 2026 pelo Excmo. Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Requerida.

3. Os Requerentes não exerceram 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 Excmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou o ora signatário como árbitro do Tribunal Arbitral Singular, que comunicou a aceitação do cargo no prazo aplicável.

A 5 de Março de 2026 as Partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de o 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.

Em conformidade com o preceituado no Artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído a 24 de Março de 2026.

4. Por despacho proferido pelo Tribunal Arbitral em 24 de Março de 2026, foi a Requerida notificada para, no prazo de 30 dias, apresentar resposta, juntar cópia do processo administrativo (“PA”) e, querendo, requerer a produção de prova adicional.

No dia 30 de Abril de 2026, a Requerida apresentou a sua resposta, na qual se defendeu por impugnação e juntou aos autos o PA, suscitando a formulação de reenvio prejudicial ao Tribunal de Justiça da União Europeia (“TJUE”).

5. Por despacho de 14 de Maio de 2026, o Tribunal Arbitral dispensou a reunião a que alude o Artigo 18.º, do RJAT e determinou às Partes a apresentação de alegações escritas.

Em 14 de Maio de 2026 os Requerentes apresentaram requerimento em que manifestaram a sua oposição à formulação de reenvio prejudicial ao TJUE.

Em 25 de Maio de 2026 ambas as Partes procederam à apresentação das suas alegações escritas.

I.2. POSIÇÕES DAS PARTES

6. A fundamentar o seu pedido de pronúncia arbitral, com vista à declaração de ilegalidade e consequente anulação dos atos de liquidação de IRS aqui em crise, invocam os Requerentes, de entre o mais, o seguinte:

- a) Em 01/01/2020, o Requerente marido celebrou contrato de trabalho com a empresa de direito dinamarquês denominada C..., com sede na Dinamarca, atualmente denominada D..., para exercer as funções de marinheiro de primeira classe (marinheiro qualificado).
- b) Durante os anos de 2023 e 2024, o Requerente marido prestou serviço a bordo do navio E..., atualmente denominado F... e, relativamente a cada um desses anos, esteve a bordo do referido navio por um período superior a 90 dias.
- c) Os Requerentes procederam à entrega das declarações modelo 3 de IRS, dos anos de 2023 e 2024, com a declaração dos rendimentos auferidos pelo Requerente marido e, ainda, com o preenchimento do anexo H, no entendimento de que esses rendimentos se encontram isentos, mas sujeitos a englobamento.
- d) Sucede que, foi o Requerente marido notificado da existência de omissões/inexatidões nas declarações modelo 3 de IRS, relativas aos anos de 2023 e 2024.
- e) Na sequência desse procedimento tributário foram oficiosamente emitidas as demonstrações de liquidação de IRS n.º 2025..., respeitante ao ano de 2023 de que resultou um valor a pagar de €6.300,97, e n.º 2025..., respeitante ao ano de 2024 de que resultou um valor a pagar de €5.814,97.
- f) Porém, encontram preenchidos, para os períodos de tributação dos anos de 2023 e 2024, os requisitos legais para o Requerente marido beneficiar da aplicação do benefício fiscal do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, aplicável aos tripulantes dos navios ou embarcações, nos termos do artigo 4.º, do Decreto-Lei n.º 92/2018, de 13 de novembro (o Registo de Navios e Embarcações Simplificado – Determinação da Matéria Coletável).
- g) O “tonnage tax” constitui, assim, um regime especial de tributação, que tem como objetivo promover a marinha mercante, tendo a sua introdução em Portugal ocorrido com a aprovação daquele referido diploma, em consonância com o que já acontecia em vários Estados-membros da União Europeia e com os objetivos da política europeia, que destacou como uma das prioridades da política de transporte marítimo até 2020 o estabelecimento de regimes fiscais nacionais mais favoráveis.
- h) Conforme resulta deste diploma, a isenção encontra-se condicionada à permanência do tripulante a bordo, pelo período mínimo de 90 (noventa) dias, em cada período de tributação, e só podem beneficiar deste regime, os tripulantes que tenham nacionalidade de um Estado-

membro da União Europeia, ou de um Estado parte do acordo sobre o Espaço Económico Europeu.

- i) O Requerente marido reúne os requisitos legais para beneficiar da isenção de pagamento do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares oficiosamente liquidado, ao abrigo do artigo 4.º, número 1, do Decreto-Lei n.º 92/2018, de 13 de novembro, o que acarreta a ilegalidade, com a consequente anulação, das liquidações de IRS impugnadas nesta arbitragem.

7. Por sua vez, a AT, em sede de resposta, contra-argumenta com base nos seguintes fundamentos:

- a) Tendo em mente que a pretensão do Requerente se centra na possibilidade de aplicação da isenção aos rendimentos de tripulantes de navios, previsto no art.º 4º, nºs 2 e 3, do Decreto-Lei n.º 92/2018, de 13 de novembro, importa precisar que o aludido Diploma define, no uso da autorização legislativa concedida pela Lei n.º 42/2018, de 9 de agosto, em suma, um novo enquadramento para a marinha mercante nacional, com o propósito de fortalecer a competitividade da bandeira portuguesa.
- b) Com efeito, 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 registados 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 4º.
- c) Ou seja, 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.
- d) Ora, em matéria de tributação direta, a legislação Europeia deixa aos Estados-membros uma grande margem de manobra na conceção dos respetivos sistemas, de modo que possam adaptá-los em função de objetivos e imperativos nacionais, pois pese «embora a fiscalidade directa seja da competência dos Estados-Membros, não deixa de ser verdade que estes últimos

- a devem exercer no respeito do direito comunitário» (cfr. Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) de 21 de setembro de 1999, Proc. C-307/97, *Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland vs Finanzamt Aachen-Innenstadt*, n.º 57).
- e) Esta substituição 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.
- f) 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 (Disponível em <https://competitioncases.ec.europa.eu/cases/SA.48929>).
- g) O critério legal para a atribuição da isenção de IRS não é, pois, ao contrário do alegado, o de os tripulantes auferirem rendimentos de uma empresa residente noutro Estado-membro da UE ou do EEE em que vigore um regime de “tonnage tax” e tenha acolhido esta forma de tributação, mas sim o de os tripulantes auferirem rendimentos de uma empresa sujeita a tributação em sede de imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) que tenha exercido a opção pelo regime especial de determinação da matéria coletável previsto no artigo 3.º, quer estas entidades tenham as embarcações registadas no registo convencional português ou num outro Estado-membro da UE ou do EEE.
- h) O artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 92/2018, de 13 de novembro, tem um âmbito de aplicação bem definido e perfeitamente coadunado com a exposição de motivos que lhe está subjacente e que é: promover o trabalho no setor do transporte marítimo em Portugal.
- i) Neste conspecto, e conforme concluiu o CEF – no parecer sancionado como entendimento uniformizado e uniformizador da posição da AT sobre esta matéria – a isenção conferida aos rendimentos dos tripulantes de navios ou embarcações registados por pessoas coletivas que exerçam a opção pelo regime de “tonnage tax” português, não abrange, nem é extensível, aos 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 ao português, em vigor num Estado-membro da EU, como será o caso da Dinamarca.

- j) A suscitarem-se dúvidas interpretativas sobre a presente temática deve, a título prévio, ser promovido o reenvio prejudicial ao TJUE.

8. Ambas as Partes procederam à apresentação das respetivas Alegações escritas, nas quais reiteraram as posições que já antes tinham sido avançadas no processo arbitral.

II. SANEAMENTO

9. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente.

10. 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).

11. O processo não enferma de nulidades.

III. FUNDAMENTAÇÃO

III.1. FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

III.1.1. Factos provados

12. Com relevo para a apreciação e decisão da causa, considera este Tribunal Arbitral como provados os seguintes factos:

1. O Requerente marido celebrou contrato de trabalho com a empresa de direito dinamarquês denominada C..., com sede em ..., na Dinamarca, atualmente denominada D..., para exercer as funções de marinheiro com início de vigência 01/01/2020 (Doc. n.º 1 do PPA).
2. Durante os anos de 2023 e 2024, o Requerente marido prestou serviço a bordo do navio E..., atualmente denominado F... (Doc. n.º 2 do PPA).
3. No ano de 2023, o Requerente marido esteve a bordo referido navio um total de 213 dias (Doc. n.º 3 do PPA).
4. E, no ano de 2024, o Requerente marido esteve a bordo do referido navio um total de 202 dias (Doc. n.º 4 do PPA).
5. Os Requerentes procederam à entrega das declarações modelo 3 de IRS, dos anos de 2023 e 2024, com a declaração dos rendimentos de trabalho auferidos pelo Requerente marido como rendimentos isentos, mas sujeitos a englobamento (Docs. n.ºs 5 e 7 do PPA).
6. Foi o Requerente marido notificado pela AT da existência de omissões/inexatidões nas declarações modelo 3 de IRS, dos anos de 2023 e 2024 (Docs. n.ºs 9 e 10 do PPA).
7. Nessa sequência, a AT emitiu as seguintes liquidações oficiosas de IRS (Docs. n.ºs 11 e 12 do PPA)
 - Liquidação n.º 2025-..., respeitante ao ano de 2023, de que resultou um valor a pagar de €6.300,97 e à qual coube a correspondente demonstração de acerto de contas n.º 2025-...; e
 - Liquidação n.º 2025-..., respeitante ao ano de 2024, de que resultou um valor a pagar de €5.814,97 e à qual coube a correspondente demonstração de acerto de contas n.º 2025... .
8. As referidas liquidações adicionais foram pagas pelos Requerentes (Doc. n.º 13 do PPA).

III.1.2. Factos não provados

13. Com interesse para a decisão o Tribunal considera como não provado o seguinte facto:

1. Nos anos de 2023 e 2024 o navio *E...*, atualmente denominado *F...*, tinha pelo menos 50% da tripulação europeia ou do Espaço Económico Europeu.

III.1.3. Fundamentação da Fixação da Matéria de Facto

14. 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.

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.

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). 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 (p.ex., força probatória plena dos documentos autênticos, cf. 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).

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, do Processo Administrativo 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.

Já o facto considerado como não provado resulta da circunstância dos Requerentes não terem feito a sua prova. Na verdade, no Artigo 4 do PPA o Requerente marido alega que “prestou serviço a bordo do navio *E...*, atualmente denominado *F...*, com pelo menos 50% (cinquenta por cento) da tripulação europeia ou do Espaço Económico Europeu” e remeteu para o Doc. n.º 2 junto com essa peça processual. Porém, do referido documento não resulta que nos anos em causa mais de 50% da tripulação daquele navio fosse europeia ou Espaço Económico Europeu. Como Doc. n.º 2 os Requerentes juntaram declarações das autoridades fiscais dinamarquesas a certificar que, nos anos relevantes, a sociedade *D...* (anteriormente denominada *C... A/S*) está registada no regime dinamarquês de imposto sobre tonelagem (*tonnage tax*) e declarações desta última sociedade a certificar que, durante o mesmo período, as atividades realizadas no navio *E...* estão abrangidas pelo regime dinamarquês de tributação com base na tonelagem. Nenhuma destas certificações é suscetível de demonstrar a composição da tripulação do referido navio, até porque se ignora, e isso não é certificado nos referidos documentos nem sequer alegado pelas Partes, se o regime dinamarquês do imposto sobre a tonelagem dos navios tem um requisito de composição da tripulação equivalente ao da lei portuguesa.

III.2. FUNDAMENTAÇÃO DE DIREITO

III.2.1. Regime especial de determinação da matéria coletável com base na tonelagem de navios

15. Está em causa no presente processo arbitral a aplicação do Artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 92/2018 (“Diploma”).

No que interessa à presente arbitragem, dispõe-se nos Artigos 1.º e 2.º do Diploma:

Artigo 1.º

Objeto

O presente decreto-lei institui um regime especial de determinação da matéria coletável com base na tonelagem dos navios e embarcações, um regime fiscal e contributivo aplicável aos tripulantes e um registo simplificado de navios e embarcações.

Artigo 2.º

Âmbito

1 – [...]

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.

3 – [...]

4 – [...]

Por seu turno, dispõe-se no Capítulo II do Diploma:

CAPÍTULO II

Disposições relativas à fiscalidade da atividade de transporte marítimo

Artigo 3.º

Regime especial de determinação da matéria coletável aplicável às atividades de transporte marítimo

1 - É aprovado, em anexo ao presente decreto-lei, o regime especial de determinação da matéria coletável aplicável às atividades de transporte marítimo.

2 - Aos sujeitos passivos que exerçam a opção pelo regime especial de determinação da matéria coletável não são aplicáveis quaisquer outros benefícios ou incentivos de natureza fiscal do mesmo tipo dos previstos nesse regime.

3 - A tripulação dos navios ou embarcações considerados para efeitos da aplicação do regime especial de determinação da matéria coletável deve ser composta por, pelo menos, 50 % de tripulantes com nacionalidade portuguesa, de um país da União Europeia, do Espaço Económico Europeu ou de um país de língua oficial portuguesa, salvo casos excecionais devidamente fundamentados.

O Artigo 1.º do Anexo ao Diploma tem a seguinte redação:

ANEXO

(a que se referem o n.º 1 do artigo 2.º, o n.º 1 do artigo 3.º e os n.os 1 e 2 do artigo 26.º)

Regime especial de determinação da matéria coletável aplicável às atividades de transporte marítimo

CAPÍTULO I

Elegibilidade

Artigo 1.º

Âmbito de aplicação subjetiva

1 - Podem optar pelo regime especial de determinação da matéria coletável os sujeitos passivos do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC), com sede ou direção efetiva em Portugal e que exerçam, a título principal, atividades de natureza comercial relacionadas com o transporte marítimo de mercadorias ou de pessoas, legalmente habilitados para o efeito, aos quais não seja aplicado o regime simplificado de determinação da matéria coletável previsto no artigo 86-A.º do Código de IRC.

2 - O regime especial não é aplicável nos casos em que se verifiquem simultaneamente as seguintes condições:

- a) O sujeito passivo seja detentor do estatuto de média ou grande empresa, em conformidade com as disposições da Recomendação 2003/361/CE da Comissão Europeia;
- b) O sujeito passivo tenha beneficiado de um auxílio à reestruturação, ao abrigo das disposições da Comunicação 2004/C244/02 da Comissão Europeia;
- c) A Comissão Europeia não tenha tomado em consideração os benefícios fiscais decorrentes da aplicação deste regime, aquando da decisão sobre o auxílio à reestruturação.

Finalmente, dispõe-se no Capítulo III do Diploma:

CAPÍTULO III

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.

16. A jurisprudência arbitral tem vindo, de um modo generalizado, a interpretar o artigo 4.º , n.º 1 do Diploma no sentido de que ficam abrangidos pela isenção de pagamento de imposto os 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 (“tonnage tax”) - neste sentido, Decisão do CAAD proferida no Processo 667/2023-T, bem como as Decisões proferidas pelo CAAD, nos Processos n.ºs 1363/2024, de 14 de Maio de 2025, 1303/2024, de 16 de Maio de 2025, 646/2024-T, de 26 de Março de 2025, 290/2024-T, de 29 de Outubro de 2024, 667/2023-T, de 24 de Abril de 2024, Processo 355/2023-T, de 23 de Janeiro de 2024.

Porém, em praticamente todas estas decisões tem-se igualmente reconhecido a necessidade de demonstração da composição da tripulação da embarcação em que o sujeito passivo esteve embarcado em termos que satisfaçam os requisitos estabelecidos na lei portuguesa – neste sentido, cf. a Decisão Arbitral de 23/01/2024, Processo n.º 355/2023-T e a Decisão Arbitral de 26/3/2025, Processo n.º 646/2024-T.

Como se decidiu na Decisão Arbitral de 23/10/2025, do processo 265/2025-T:

96. Outro requisito essencial do regime de isenção previsto no artigo 3.º, n.º 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. A ausência de prova sobre a composição da tripulação é particularmente grave. Nada se diz na prova apresentada sobre este ponto, o que tornava impossível à AT a verificação objetiva de um requisito legal essencial. Este critério visa garantir que o benefício fiscal se traduz em efetiva promoção do emprego europeu ou lusófono no setor marítimo. No entanto, o Requerente não apresentou qualquer documento oficial ou lista de tripulantes que permita aferir a nacionalidade da tripulação dos navios (...)

111. O sujeito passivo que pretende beneficiar da isenção prevista no art.º 4.º do Decreto-lei n.º 92/2018, de 13 de novembro, tem, portanto, o ónus de provar documentalmente os factos constitutivos do seu direito, em conformidade com o previsto no artigo 74.º da LGT. Em matéria de isenções, o ónus da prova recai inteiramente sobre o contribuinte, que deve demonstrar, de forma clara, objetiva e documentalmente comprovada, que preenche todos os requisitos legalmente exigidos para o efeito. O sujeito passivo que pretende beneficiar da isenção aqui em causa, tem, portanto, o ónus de provar documentalmente os factos constitutivos do seu direito, nos termos gerais do direito tributário português, conforme previsto no artigo 74.º da LGT. Em concreto, a prova exigida deve abranger três dimensões principais: (i) a sujeição do empregador ao regime fiscal aplicável; (ii) a efetiva abrangência dos navios pelo regime; e (iii) o cumprimento dos requisitos quantitativos e temporais exigidos para os

tripulantes, nomeadamente, a composição da tripulação e os períodos de embarque. A ausência de documentação oficial que comprove estes elementos inviabiliza a concessão da isenção, sendo insuficiente para o efeito a apresentação de declarações da própria empresa estrangeira ou de documentos internos. Da jurisprudência arbitral já firmada (por exemplo, processos n.º 667/2023-T e 290/2024-T), pode intuir-se que a interpretação ampla em relação a regimes estrangeiros carece de fundamentação robusta e de meios de prova fidedignos.

(...)

113. Sem prova bastante, não pode o Requerente pretender fruir o benefício fiscal previsto no artigo 4.º do DL 92/2018.

Desse modo, mesmo aceitando a posição dos Requerentes de que o benefício fiscal em causa neste processo também isenta de IRS as remunerações dos tripulantes de navios ou embarcações registados no registo convencional de um 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 (“tonnage tax”) nos seus Estados de residência fiscal, a aplicação dessa norma de isenção não dispensa a prova dos demais requisitos previstos na lei portuguesa, entre os quais o requisito de composição da tripulação da embarcação.

No caso deste processo arbitral, o Requerente não fez a prova de que nos anos de 2023 e 2024 o navio *E...*, atualmente denominado *F...*, tinha pelo menos 50% da tripulação europeia ou do Espaço Económico Europeu.

Assim, face ao exposto, e por não terem ficado provados todos os factos necessários ao preenchimento dos requisitos legais para a concessão da isenção de IRS prevista no artigo 4.º do Diploma, julga-se o pedido de pronúncia arbitral improcedente, mantendo-se integralmente as liquidações de IRS impugnadas.

III.2.2. Pedidos de Reembolso das Quantias Pagas e de Juros Indemnizatórios

17. Vem ainda pedido o reembolso das quantias pagas pelos Requerentes ao abrigo das liquidações impugnadas e o pagamento pela Requerida de juros indemnizatórios sobre tais quantias.

Porém, tendo a Requerida sido absolvida do pedido de declaração de ilegalidade das liquidações de IRS impugnadas neste processo arbitral, fica manifestamente prejudicado o conhecimento destes seus pedidos.

III.2.3. Pedido de Reenvio Prejudicial ao Tribunal de Justiça

18. Face à decisão tomada quanto à questão de fundo, torna-se dispensável obter do Tribunal de Justiça qualquer interpretação acerca da compatibilidade, ou incompatibilidade, com o Direito da União Europeia da norma de isenção de IRS constante do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 92/2018, na medida em que, por não terem ficado provados todos os factos necessários ao preenchimento dos requisitos legais para a concessão desse benefício, o referido preceito legal não será objeto de aplicação neste processo arbitral.

Com efeito, e como resulta do Acórdão *Cilfit* (Acórdão do TJUE de 6/10/1982, C-283/81), o TJUE vem admitindo a dispensa do dever de suscitar uma questão prejudicial quando a questão de Direito Europeu concretamente em causa for impertinente ou desnecessária para a resolução do litígio concreto.

Desse modo, fica prejudicado o conhecimento do pedido de reenvio prejudicial.

IV. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral Singular:

1 – Julgar improcedentes os pedidos de declaração de ilegalidade das Liquidações de IRS n.ºs 2025..., respeitante ao ano de 2023, e 2025..., respeitante ao ano de 2024, bem como de devolução dos montantes pagos pelos Requerentes a título de imposto e de pagamento de juros indemnizatórios.

2 – Julgar prejudicado o conhecimento do pedido de reenvio prejudicial ao TJUE.

V. VALOR DA CAUSA

Fixa-se ao processo o valor de €12.115,54, 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).

VI. CUSTAS

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em €918,00, nos termos da tabela I anexa ao RCPAT, mais se condenando os Requerentes no seu pagamento, em razão do seu decaimento total.

11 de Junho de 2026

O Árbitro,

Augusto Velloso Ferreira