

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 36/2025-T

Tema: IRS – isenção, por aplicação do art. 4.º do DL 92/2018; *Tonnage Tax*

SUMÁRIO

Os rendimentos obtidos por um marinheiro português que prestou serviço em navios dinamarqueses que beneficiam do regime europeu da *Tonnage Tax*, regulado internamente pelo DL 92/2018, estão isentos de IRS nos termos do art. 4.º deste diploma.

DECISÃO ARBITRAL

I. Relatório

1. A..., NIF..., residente na Rua ..., n.º ..., ..., Vila do Conde, veio requerer, ao abrigo do disposto nos art.^{os} 2.º/1 a) e 10.º/1 e 2 do DL 10/2011, de 20.1 (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária - RJAT) e dos art.^{os} 1.º e 2.º da Portaria 112-A/2011, de 22.3 a constituição de Tribunal Arbitral e deduzir o respectivo pedido de pronúncia sobre a legalidade dos actos de **liquidação de IRS relativos aos anos de 2020 a 2023**, por desconsideração da isenção do pagamento desse imposto relativamente às remunerações auferidas enquanto tripulante de navio, nos termos do DL 92/2018 de 13.11.
2. É requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante referida por *AT* ou *Requerida*.
3. Em 13 de Janeiro de 2025 o pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Ex.mo Presidente do CAAD e seguiu a sua normal tramitação com a notificação da AT.
4. De acordo com o preceituado nos art.^{os} 5.º/3 a), 6.º/2 a) e 11.º/1 a) do RJAT, o Ex.mo Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou o árbitro do Tribunal Arbitral singular, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável. As Partes, notificadas dessa designação, não manifestaram vontade de a recusar.
5. O Tribunal Arbitral ficou constituído em 21 de Março de 2025.
6. Em 5 de Maio de 2025 a Requerida apresentou Resposta, com defesa por impugnação, juntando o processo administrativo.

7. Em 12 de Setembro de 2025 foi proferido despacho prorrogando por dois meses o prazo para emissão da decisão arbitral, nos termos do art. 21.º/2 do RJAT, dado o decurso de férias judiciais.
8. Em 17 de Setembro foi proferido novo despacho dispensando a reunião prevista no art. 18.º do RJAT, facultando às partes a possibilidade de, querendo, apresentarem alegações escritas, sendo, para o efeito, concedido um prazo de 10 dias simultâneos.
9. Em 18 de Novembro de 2025 o Requerente apresentou pedido de junção de documentos pelo que no dia seguinte foi emitido novo despacho de prorrogação do prazo de emissão da decisão, a fim de garantir a possibilidade de a Requerida se poder pronunciar relativamente à documentação junta.
10. Em 16 de Janeiro de 2026 foi emitido novo despacho de prorrogação do prazo, dada a ocorrência de férias judiciais.
11. Tanto a Requerente como a Requerida se abstiveram de apresentar alegações.

POSIÇÃO DO REQUERENTE

12. Nos anos de 2020 a 2023 o Requerente exerceu a actividade de marinheiro nos navios ..., ... e ..., ao serviço da empresa dinamarquesa B..., a qual aderiu ao regime especial de determinação da matéria colectável designado por *Tonnage Tax*.
13. Nas suas declarações de IRS relativas aos anos de 2020, 2021 e 2022 resultaram liquidações nos montantes de 1.723,35 €, 657,52 € e 4.902,2 €, respectivamente.
14. Em 20.4.2024 o Requerente apresentou um pedido de revisão oficiosa dessas liquidações, o qual não mereceu decisão, pelo que se presume o seu indeferimento tácito.
15. Na entrega da declaração de rendimentos relativa ao ano de 2023 o Requerente indicou que estes tinham sido obtidos de entidade com sede na Dinamarca nos termos do DL 92/2018 de 13.11.
16. A liquidação oficiosa desses rendimentos resultou num valor a pagar de 8.073,5 €, tendo sido desconsiderado o benefício previsto no art. 4.º daquele diploma.
17. A situação do Requerente preenche os requisitos ali referidos: foi tripulante por mais de 90 dias em cada ano e os navios eram elegíveis para esse regime especial de tributação.

18. Trata-se, efectivamente, de um regime especial europeu – o *Tonnage Tax* – que permite que as companhias de transporte marítimo sejam tributadas com base na tonelagem dos navios em vez da tributação dos lucros.
19. Isso mesmo foi reconhecido por decisão do CAAD nos proc. 355/2023/-T e 667/2023-T.
20. Destas circunstâncias decorre, portanto, a ilegalidade dos actos de liquidação impugnados.
21. Sem prescindir, o Requerente invoca que era residente na Dinamarca nos anos em causa, tendo, relativamente aos anos de 2020 a 2022 apresentado a declaração de IRS em França, onde cumpriu as respectivas obrigações fiscais.
22. No entanto, no apuramento dos montantes de IRS relativos a esses anos, foi considerado residente em território português, apesar de não estarem verificados os requisitos do art. 16.^º do CIRS.
23. Assim, relativamente aos anos de 2020 a 2023, o Requerente exerceu a sua actividade profissional na Dinamarca, a bordo de navio com esse pavilhão: em 2020 esteve embarcado 200 dias, em 2021, 196 dias, em 2022, 198 dias e em 2023, 199 dias.
24. Permaneceu, portanto, na Dinamarca mais de 183 dias, o que, só por si, impede que possa ter residido em Portugal esse tempo (art. 16.^º/1 a) CIRS).
25. Também não reúne as condições alternativamente exigidas pelo art. 16.^º/1 b) – dispor de habitação em Portugal, mantida como residência habitual, onde permaneceu – já que o Requerente tinha a sua residência e contrato de trabalho em França e nada permitia supor que existia alguma intenção de ocupar a sua residência em Portugal como residência habitual.
26. Nesse mesmo sentido, refere o Requerente, a decisão no proc. 36/2022-T.
27. Tem, portanto, de concluir-se pela ilegalidade dos actos de liquidação de IRS relativos aos anos de 2020 a 2023, por o Requerente não dever ser considerado residente em Portugal.
28. Requer, por isso a restituição dos montantes indevidamente penhorados ou cobrados, acrescidos de juros indemnizatórios, face ao evidente erro imputável aos serviços (art. 78.^º/1 LGT).

POSIÇÃO DA REQUERIDA

29. A Requerida constata que a pretensão do Requerente se centra na aplicação da isenção dos rendimentos de tripulantes de navios prevista no art. 4.º/2 e 3 do DL 92/2018 de 13.11, mas lembra que esse normativo impõe a opção por esse regime especial de determinação da matéria colectável, nos termos da Lei 42/2018 de 9.8, que constitui a autorização legislativa que é pressuposto do referido DL 92/2018.
30. Os benefícios fiscais são indissociáveis do princípio da legalidade (art. 18.º/2 CRP e art. 8.º LGT) – e respectivos valores de certeza, segurança e justiça – que pressupõe estabilidade, cognoscibilidade, calculabilidade e previsibilidade.
31. Isso impede a aplicação à situação fiscal do Requerente do regime de *Tonnage Tax*.
32. Acresce que os documentos juntos pelo Requerente apenas confirma a sujeição da B... (empregadora do Requerente) a esse regime nos anos de 2020 a 2022 (não abrangendo, por isso, o ano de 2023, sobre o qual incide também o pedido).
33. Da documentação também não resulta que pelo menos 50% da tripulação dos navios em que o Requerente prestou serviço era constituída por cidadãos da UE ou do EEE, conforme exige o DL 92/2018.
34. Relativamente à residência, as declarações apresentadas que declararam o número de dias em que o Requerente esteve embarcado afastam, de facto, a aplicação do art. 16.º/1 a).
35. Não demonstram, todavia, que – nos termos do art. 16.º/1 b) – o Requerente não mantivesse uma residência em território nacional com a intenção de a ocupar como residência habitual.
36. De facto, para aferir essa situação, releva o domicílio fiscal (que é equiparado a residência habitual nos termos do art. 19.º/1 a) da LGT).
37. Ora o Requerente alega ter apresentado declarações de rendimentos em França, mas não o demonstra.
38. Deve, por isso, assumir-se que mantinha o domicílio fiscal em Portugal (conforme referiu nas declarações apresentadas em conjunto com a sua mulher) – e portanto, também a residência habitual – até por não evidenciar outra residência durante os períodos em que não esteve embarcado.
39. Vem ainda o Requerente a invocar a aplicação do disposto no art. 24.º/2 a) da CDT celebrada com a Dinamarca. Todavia, relativamente aos períodos de 2020 a 2023 foram já

contabilizados para efeitos de dedução à colecta por dupla tributação os montantes de 12.011,8 €, 26.053,26 € e 21.055,12 €. E relativamente ao ano de 2023, o Requerente não indicou no respectivo quadro qualquer montante pago no estrangeiro.

40. Acresce que o documento da B... relativo a 2023 - para além de não constituir uma declaração das autoridades fiscais dinamarquesas - não esclarece se o valor de imposto indicado (19.593,36 €) versa sobre eventuais retenções na fonte.
41. A pretensão do Requerente parece, portanto, ininteligível.
42. Conclui não haver qualquer erro imputável aos serviços, pelo que não poderá também haver qualquer condenação ao pagamento de juros indemnizatórios.

II. Saneamento

43. O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, atenta a conformação do objecto do processo dirigido à anulação de actos de liquidação de IRS e de indeferimento de recurso hierárquico (v. art.^{os} 2.º e 5.º do RJAT).
44. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no art. 10.º do RJAT.
45. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (v. art.^{os} 4.º e 10.º/2 do RJAT e art. 1.º da Portaria 112-A/2011, de 22.3).
46. Não foram identificadas nulidades ou questões que obstem ao conhecimento do mérito.

III. Matéria de facto

FACTOS PROVADOS

47. Os factos relevantes para a decisão da causa que são tidos como assentes são os seguintes:
 - A. Nos anos de 2020, 2021, 2022 e 2023 o Requerente exerceu a profissão de marinheiro a bordo de navios da empresa dinamarquesa B.... .
 - B. A B..., optou pelo regime europeu de *Tonnage Tax*.

- C. Em 2020 o Requerente esteve embarcado 200 dias, em 2021, 196 dias, em 2022, 198 dias e em 2023 199 dias.
- D. O Requerente apresentou declarações de IRS relativamente aos anos de 2020, 2021 e 2022, que resultaram em liquidações nos montantes de 1.723,35 €, 657,52 € e 4.902,2 €, respectivamente.
- E. Em 20.4.2024 o Requerente apresentou um pedido de revisão oficiosa dessas liquidações, o qual não mereceu decisão.
- F. Na entrega da declaração de rendimentos relativa ao ano de 2023 o Requerente indicou que estes tinham sido obtidos de entidade com sede na Dinamarca nos termos do DL 92/2018 de 13.11, da qual resultou uma liquidação no valor de 8.073,5 €.
- G. As liquidações de IRS dos anos em causa – 2020 a 2023 – desconsideraram o benefício previsto no art. 4.º do referido DL 92/2018.
- H. Em 10 de Janeiro de 2025 o Requerente apresentou o pedido arbitral que de origem ao presente processo.

FACTOS NÃO PROVADOS

- 48. Não há factos relevantes para esta decisão arbitral que não se tenham provado.
- 49. O tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada ou não provada com base nos documentos juntos à petição e no processo administrativo remetido pela AT.
- 50. Cabe ao Tribunal Arbitral seleccionar os factos relevantes para a decisão, em função da sua relevância jurídica, considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito, bem como discriminar a matéria provada e não provada (cfr. art. 123.º/2 do CPPT e art.^{os} 596.º/1 e 607.º/3 e 4 do Código de Processo Civil - CPC, aplicáveis *ex vi* art. 29.º/1 a) e e) do RJAT), abrangendo os seus poderes de cognição factos instrumentais e factos que sejam complemento ou concretização dos que as Partes alegaram (cfr. art.^{os} 13.º do CPPT, 99.º da LGT, 90.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos - CPTA e art.^{os} 5.º/2 e 411.º do CPC).

51. 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 - cfr. art. 16.º e) do RJAT e art. 607.º/4 do CPC, aplicável *ex vi* art. 29.º/1 e) do RJAT.
52. 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 (por exemplo, quanto aos documentos autênticos, por força do art. 371.º do Código Civil), é que não domina, na apreciação das provas produzidas, o referido princípio da livre apreciação - cfr. art. 607.º/5 do CPC *ex vi* art. 29.º/1 e) do RJAT.
53. Além disso, não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade que se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada, nem os factos incompatíveis ou contrários aos dados como provados.

IV. Matéria de Direito

54. O art. 4.º/1 do DL 92/2018 estipula que *[e]stão 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 colectável.*
55. O mesmo normativo (para além da referida aplicação do regime às embarcações em causa) estipula, no seu n.º 3, como única condição relevante para a situação em apreço, a *permanência do tripulante a bordo pelo período mínimo de 90 dias em cada período de tributação.*

56. O Requerente demonstrou documentalmente que as actividades da B... (actualmente C...) estão sujeitas ao regime da *Tonnage Tax* (regime europeu que, em Portugal, é regulado pelo referido DL 92/2018).
57. Demonstrou ainda que, nos anos em causa, prestou serviço por períodos superiores a 90 dias.
58. Este enquadramento não pode senão conduzir à conclusão de que o Requerente deveria ter beneficiado da isenção em causa.
59. Os argumentos aduzidos pela Requerida, contra esta conclusão, não fazem qualquer sentido.
60. Assim, a suposta exigência de opção (expressa) por esse regime especial – que estaria em falta – não decorre dos termos ou sequer do espírito da lei.
61. Não se alcança sequer em que consistiria essa opção. Sendo, no entanto, inexigível tal acto, a questão dispensa análise.
62. De facto, tratando-se de um regime europeu, cabia às autoridades nacionais conferir a existência dos requisitos da sua aplicação. Tendo estes sido constatados pelas autoridades de outro Estado-membro, a AT tinha apenas de retirar daí os devidos efeitos, por aplicação da legislação nacional, ou seja, isentar de IRS os rendimentos dos marinheiros que exercessem actividade profissional nesses navios. Tal como foi solicitado pelo Requerente.
63. A relevância do princípio da legalidade na situação (que parece ser invocado para afastar a aplicação do regime), não é sequer clara. Pretenderá a AT que aquela opção pelo regime da *Tonnage Tax* se imponha como decorrência desse princípio? Não se alcança sequer a pretensão – quanto mais o sentido – da alegação de Requerida.
64. Finalmente, refira-se, não tem cabimento a suposta exigência (que decorreria do art. 3.º/3 do DL 92/2018) da demonstração de que 50% da tripulação dos navios em que o Requerente prestou serviço fosse constituída por cidadãos da UE ou do EEE.
65. De facto, essa exigência apenas poderia ser ponderada se estivéssemos perante navios que pretendessem beneficiar desse regime especial à luz da legislação portuguesa. No caso, o regime foi atribuído à luz da legislação dinamarquesa, pelo que não pode senão presumir-se que foram cumpridos todos os requisitos de direito interno ou europeu para esse efeito.
66. Nestes termos, procede inteiramente o pedido do Requerente, sendo desnecessário conferir os outros fundamentos subsidiários aduzidos por este.

67. Dada a procedência do pedido, são devidos juros indemnizatórios, tal como peticionado pelo Requerente, nos termos do art. 43.º da LGT, dado ter-se apurado que houve erro imputável aos serviços, de que resultou pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.
68. Os juros indemnizatórios devem ser contados da data em que cada uma das liquidações foi paga pelo Requerente, até ao integral reembolso, à taxa legal supletiva, nos termos dos art.^{os} 43.º/4 e 35.º/10 da LGT, do art. 61.º do CPPT, do art. 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8.4, em montante a apurar em sede de execução de julgado.

V. Decisão

Em face do *supra* exposto, decide-se

1. Julgar totalmente procedente o pedido de pronúncia arbitral, anulando os actos tributários ora sindicados;
2. Condenar a AT ao reembolso do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios;
3. Condenar a AT no pagamento das custas do processo.

VI. Valor do processo

O Requerente indicou como valor da causa o montante de 32.823,10 €, que não foi contestado pela Requerida e corresponde ao valor das liquidações a que se pretendia obstar, pelo que se fixa nesse montante o valor da causa.

VII. Custas

Nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, as custas são no valor de 1.836 €, a pagar pela Requerida, nos termos dos art.^{os} 12.º/2, e 22.º/4, do RJAT, e artigo 4.º/5, do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 30 de Janeiro de 2026

O Árbitro

Rui M. Marrana

Texto elaborado em computador.

A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.

[10/10]