

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 20/2026-T

Tema: IRS. Isenção Tonnage tax. Não discriminação

SUMÁRIO:

A aplicação do regime de isenção com progressividade no IRS previsto no artigo 4.º do DL 92/2018, de 13 de novembro de 2018, para os trabalhadores marítimos que prestam serviço a entidades patronais europeias sujeitas a «tonnage tax» não pode estabelecer uma discriminação negativa aos trabalhadores com as mesmas funções e situação com base na sujeição da entidade pagadora a IRC ou não.

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro Vasco António Branco Guimarães árbitro singular designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral, constituído em 26-06-2025, decide o seguinte:

1. Relatório

A..., NIF..., casado, de nacionalidade portuguesa, residente na Rua ..., n.º ..., ..., concelho de Vila do Conde (...-...), veio, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e n.ºs 1 e 2, do REGIME JURÍDICO DA ARBITRAGEM EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (RJAT), requerer a CONSTITUIÇÃO DE TRIBUNAL ARBITRAL SINGULAR, com vista à declaração de legalidade do ato tributário de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) e de juros compensatórios – liquidação n.º 2025..., respeitante ao ano de 2024, do qual resultou um valor pago de 4.912.11EURO.

Alegou para o efeito a violação do artigo 4.º do DL 92/2018, de 13 de novembro, que enferma de vícios de violação de lei, por erros sobre os pressupostos de direito,

devendo, em consequência serem anuladas, de harmonia com o disposto no artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo, subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT e ser a AT condenada ao pagamento de juros indemnizatórios nos termos do n.º 1 do artigo 43º da LGT.

É Requerida a AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 08-01-2026.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) 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 signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 12-01-2026 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) 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 singular foi constituído em 16-03-2026.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou Resposta em 13-05-2026 em que por exceção e impugnação defendeu que os pedidos devem ser julgados improcedentes.

Por despacho de 12-08-2026, foi decidido não realizar a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT e foram dispensadas as Alegações ficando o conhecimento das exceções para a decisão final.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

As partes estão devidamente representadas gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O processo não enferma de nulidades.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados:

Consideram-se provados os seguintes factos com relevância para a decisão da causa:

- F) O Requerente é um cidadão português tripulante de navio ao abrigo de contrato de trabalho marítimo de um navio dinamarquês.
- F) A companhia empregadora beneficia do regime de «tonnage tax» previsto e autorizado na legislação europeia ao abrigo das exceções de processos temporários de ajudas de Estado.
- F) O contrato de trabalho junto ao processo prevê, no seu Appendix 5, o pagamento de 23,75% pela entidade patronal dinamarquesa como contribuição para a Segurança Social portuguesa.
- F) A Requerida impugnou com base em Parecer do CEF e solicitou o reenvio prejudicial para o TJUE.
- F) A Requerida fez a liquidação identificada da última declaração apresentada pelo Requerente após criação de divergência sobre as declarações anteriores.

2.2. Factos não provados.

Não existem factos não provados sendo os argumentos das Partes razões de Direito em relação à factualidade existente.

2.3. Fundamentação da fixação da matéria de facto:

Os factos provados baseiam-se nos articulados e documentos juntos pela Requerente e Requerida. São decisivos o contrato de trabalho e as declarações das Autoridades fiscais dinamarquesas.

Não se retiram outros factos relevantes dos articulados por serem parecer, citações de textos legais, acórdãos ou posições de parte sem conteúdo fáctico.

3. Matéria de direito

As questões de mérito que são objeto deste processo são:

a. Saber se a AT pode ter uma interpretação restritiva e de objeto nacional (exclusivamente para trabalhadores marítimos de entidades sujeitas a IRC) na concessão da isenção prevista na lei portuguesa aos tripulantes marítimos *europeus* num contexto que tem como base os procedimentos e pronúncias da Comissão Europeia, sobre os auxílios estatais concedidos ao abrigo de normas europeias excecionais.

b. Saber se esta interpretação contralegem viola o normativo europeu.

3.1. Posições das Partes

- O Requerente defende em resumo:

a. Que a legislação nacional expressamente prevê a aplicação do regime de isenção aos trabalhadores europeus, sendo ilegal recusá-la aos nacionais que desempenhem funções em entidades europeias;

- A Requerida defende:

Por impugnação:

b. O Decreto-Lei n.º 92/2018, de 13 de novembro, é exclusivamente aplicável aos trabalhadores marítimos que desempenhem a sua função nas empresas sujeitas a IRC em Portugal por o regime ter sido criado para proteger estas e não aquelas;

Por exceção:

c. O tribunal arbitral, em caso de dúvida, deverá submeter a questão ao TJUE para juízo prejudicial com as seguintes questões:

- É conforme os tratados de funcionamento da união europeia que um estado-membro tenha uma legislação que limite a concessão da isenção prevista no artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 92/2018, de 13 de novembro, à opção, por parte da entidade pagadora dos rendimentos, pelo regime “tonnage tax” português?

- É conforme os tratados do funcionamento da união europeia que um estado membro tenha uma legislação que determine que a isenção prevista no artigo 4.º. do Decreto-Lei n.º 92/2018, de 13 de novembro, apenas é conferida em razão da prestação de trabalho a bordo de navios ou embarcações registados num outro Estado-Membro da UE ou do EEE que sejam operados por pessoas coletivas que exerçam obrigatoriamente a opção pelo regime especial de determinação da matéria coletável previsto no artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 92/2018, de 13 de novembro?

Invoca ainda questões constitucionais que, no seu entender, reforçam a posição interpretativa da Requerida.

3.2. Saneamento do processo:

Dispõe o Decreto-Lei n.º 92/2018, de 13 de novembro, no seu Capítulo I, Artigo 2.º:

(...)

2 - O capítulo III é aplicável aos tripulantes de navios ou embarcações registadas 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.

O Artigo 4.º sob a epígrafe de Regime fiscal, dispõe:

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.

1.3. Apreciação da questão.

A Directiva 2000/78/CE do Conselho, de 27 de Novembro de 2000, dispõe no seu Artigo 1.º e segs., do CAPÍTULO I, sob a epígrafe, DISPOSIÇÕES GERAIS.

Objecto

A presente directiva tem por objecto estabelecer um quadro geral para lutar contra a discriminação em razão da religião ou das convicções, de uma deficiência, da idade ou da orientação sexual, no que se refere ao emprego e à actividade profissional, com vista a pôr em prática nos Estados-Membros o princípio da igualdade de tratamento.

Artigo 2.o

Conceito de discriminação

1. Para efeitos da presente directiva, entende-se por "princípio da igualdade de tratamento" a ausência de qualquer discriminação, directa ou indirecta, por qualquer dos motivos referidos no artigo 1.º.
2. Para efeitos do n.º 1:
 - a) Considera-se que existe discriminação directa sempre que, por qualquer dos motivos referidos no artigo 1.o, uma pessoa seja objecto de um tratamento

menos favorável do que aquele que é, tenha sido ou possa vir a ser dado a outra pessoa em situação comparável;

No CAPÍTULO IV, sob a epígrafe, DISPOSIÇÕES FINAIS, pode ler-se no artigo 16.º: Cumprimento

Os Estados-Membros tomam as medidas necessárias para assegurar que:

- a) Sejam suprimidas as disposições legislativas, regulamentares e administrativas contrárias ao princípio da igualdade de tratamento;

Ora, um trabalhador português que está sujeito a IRS, que trabalha numa empresa europeia que aderiu a um regime europeu de «tonnage tax», que desconta para a Segurança Social portuguesa pode ser discriminado e não ter direito a uma isenção com progressividade de IRS por a entidade patronal não ser contribuinte em Portugal?

Se assim fosse, qual o sentido de incluir expressamente a referência às empresas europeias na legislação portuguesa?

A interpretação tem de respeitar o elemento literal, lógico sistemático e teleológico. O facto de o legislador português ter criado um regime especial de tributação que tem fiscalização europeia por via do regime dos auxílios de Estado permite criar uma discriminação ao trabalhador em relação aos outros países europeus com um mesmo regime? Entendemos que não. A discriminação negativa que daí advém é contra a construção do mercado interno europeu.

III – Questões prejudicadas

Foram conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal, não o tendo sido aquelas cuja decisão ficou prejudicada pela solução dada a outras, ou cuja apreciação seria inútil (art. 608º do CPC, ex vi art. 29º, 1, c) e e) do RJAT).

5. Decisão.

Nos termos e com os fundamentos expostos, o Tribunal Arbitral decide julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, declarando-se competente como Tribunal europeu de 1ª instância e indeferindo o reenvio prejudicial para o TJUE, nos seguintes termos:

julgando a liquidação efetuada como ilegal por:

- a. Violar expressamente o texto da lei portuguesa que concede a isenção – artigo 4.º do DL n.º 92/2018, de 13 de novembro;
- b. Declarar ilegal a Liquidação nº 2025... de 2024 (AT por violação de lei;

- c. Condenar a Requerida no pagamento de juros indemnizatórios à taxa legal desde a data da liquidação até ao efetivo pagamento ao abrigo dos artigos 43.º e 100.º da LGT;
- d. Condenar a Requerida no pagamento das custas.

Valor do processo: Fixa-se o valor do processo em EUR 4.912,11 (quatro mil novecentos e doze Euro e onze cêntimos).

Custas: Vai a AT condenada em custas nos termos do artigo 97.º -A, n.º 1, alínea a) do CPPT, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT e artigo n.º 2 do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária por ser sua a responsabilidade da ilegalidade existente, sendo o seu montante fixado em 612,00 Euro.

Registe e Notifique.

Lisboa, 08 de setembro de 2026

O Árbitro

(Vasco Branco Guimarães)