CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 184/2026-T

Tema: IRS. Remunerações de tripulantes de navios e embarcações. Tonnage Tax. Convenção entre a República Portuguesa e o Reino da Dinamarca para Evitar a Dupla tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento (CDT).

SUMÁRIO:

1. O n.º 3 do artigo 15.º, da CDT entre Portugal e a Dinamarca, estabelece uma competência tributária cumulativa entre o Estado da residência e o Estado da fonte, enquanto a alínea b) do n.º 2 do artigo 23.º, da CDT, consagra o método de eliminação da dupla tributação internacional denominado de "isenção com progressividade", em consonância com o disposto no n.º 9 do artigo 81.º, do Código do IRS.
2. À luz do artigo 4.º, n.º 1, da CDT celebrada entre Portugal e a Dinamarca, a expressão «residente de um Estado Contratante» significa qualquer pessoa que, por virtude da legislação desse Estado, está aí sujeita a imposto devido ao seu domicílio, à sua residência, ao local de direção ou a qualquer outro critério de natureza similar, e que não seja sujeito a imposto em qualquer dos Estados Contratantes apenas pelos (por causa dos) rendimentos de fonte nele localizadas.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

A..., com o NIF..., com domicílio fiscal na Rua ..., ..., em Almancil (doravante designado por Requerente), veio, em 23 de fevereiro de 2026, ao abrigo dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º, n.ºs 1, alínea a) e 2, 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 de Tribunal

Av.ª Duque de eé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Arbitral, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (adiante AT ou Requerida), não tendo utilizado a faculdade de designar árbitro.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Ex.mo Presidente do CAAD em 24 de fevereiro de 2026, automaticamente notificado à AT e, nos termos do disposto no n.º 1 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 a signatária como árbitro do Tribunal Arbitral Singular, encargo aceite no prazo aplicável, sem oposição das Partes.

A. Objeto do pedido:

O pedido de pronúncia arbitral tem por objeto imediato a apreciação da legalidade dos atos de indeferimento expresso da liquidação de IRS referente ao ano de 2024, no valor de € 28 329,20 e do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa da liquidação de IRS do ano de 2023, da quantia de € 14 851,49 e, por objeto mediato, a apreciação da legalidade das mesmas liquidações de imposto e juros compensatórios, com as demais consequências legais.

B. Fundamentação do pedido:

O Requerente fundamenta o pedido de pronúncia arbitral como, sucintamente, se descreve:

1. Nos anos de 2023 e de 2024, exerceu a atividade profissional de marinheiro ao abrigo de um contrato de trabalho celebrado com sociedade com sede na Dinamarca, que se encontrava, naqueles anos, abrangida pelo regime especial de tributação dinamarquês denominado por "Tonnage Tax";
2. Nos referidos anos de 2023 e de 2024, exerceu a sua atividade a bordo de dois navios com pelo menos 50% da tripulação Europeia ou do Espaço Económico Europeu (EEE), por um período superior a 90 dias;
3. Em 9 de setembro de 2025, deduziu reclamação graciosa da liquidação de IRS respeitante ao ano de 2024, tendo apresentado, a pedido da AT, documentos comprovativos dos rendimentos obtidos no estrangeiro, emitidos pela Autoridade Fiscal

Av.ª Duque de eé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Dinamarquesa, bem como declarações da mesma relativos ao enquadramento legal da sua situação;

4. A reclamação graciosa foi indeferida por despacho de 30 de janeiro de 2026;

5. Ainda em 9 de setembro de 2025, apresentou pedido de revisão oficiosa da liquidação de IRS referente ao ano de 2023, de cuja decisão não foi notificado no prazo legal, presumindo-se o seu indeferimento tácito;

6. De acordo com o n.º 3 do artigo 15.º, da Convenção entre a República Portuguesa e o Reino da Dinamarca para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, assinada em Lisboa em 14 de dezembro de 2000, "… *as remunerações de um emprego exercido a bordo de um navio ou de uma aeronave explorado no tráfego internacional por uma empresa de um Estado Contratante podem ser tributadas nesse Estado.";*

7. E, nos termos do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 92/2018, de 13 de novembro:

"*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.";

8. Esta isenção é, por força do n.º 2 do artigo 2.º, do mesmo diploma legal, aplicável aos tripulantes de navios ou embarcações registadas no registo convencional

Av.ª Duque de eé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

português ou num outro Estado Membro da UE ou do EEE utilizados por pessoas coletivas que exerçam a opção pelo regime especial de determinação da matéria coletável e afetos às atividades previstas neste regime;

9. Da leitura conjunta das normas citadas, conclui-se que o Requerente, residente em Portugal, pode usufruir dessa isenção, desde que, como é o caso, (i) tenha permanecido como tripulante a bordo pelo período mínimo de 90 dias em cada um dos anos aqui em causa; (ii) o navio ou embarcação em que trabalhou seja considerado elegível para efeitos do regime especial de determinação da matéria coletável;

10. Os "Tonnage Tax Schemes" são aprovados pela União Europeia e permitem que as companhias de transporte marítimo sejam tributadas com base na tonelagem dos navios (ou seja, a capacidade da frota) em vez da tributação pelos lucros;

11. O "Danish Tonnage Tax" corresponde ao regime especial previsto no Decreto-Lei n.º 92/2018, de 13 de novembro, sendo de concluir pela ilegalidade das liquidações de IRS objeto do pedido de pronúncia arbitral, por violação do artigo 4.º daquele Decreto-Lei, com a sua consequente anulação.

C. Resposta da Requerida:

Notificada pelo Despacho Arbitral de 5 de maio de 2026, nos termos e para os efeitos previstos no artigo 17.º do RJAT, a AT veio apresentar resposta e remeter aos autos o processo administrativo instrutor, defendendo a legalidade, com a consequente manutenção, dos atos tributários impugnados, com os seguintes fundamentos:

1. O Requerente entende que deverá beneficiar do regime fiscal previsto no Decreto-lei n.º 92/2018, de 13 de novembro, designadamente do benefício previsto no seu artigo 4.º, da isenção de IRS, sobre os rendimentos auferidos ao serviço da entidade patronal dinamarquesa.
2. Invoca para tanto a Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento entre Portugal e o Reino da Dinamarca, designadamente o seu artigo 15.º, n.º 3, que estatui: "*Não obstante as disposições anteriores deste artigo, as remunerações de um emprego exercido a bordo*

Av.ª Duque de eé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

de um navio ou de uma aeronave explorado no tráfego internacional por uma empresa de um Estado Contratante podem ser tributadas nesse Estado.".

3. Naqueles termos, a CDT atribui competência tributária à Dinamarca para tributar os rendimentos aqui em causa, mas não exclui automaticamente a competência de Portugal enquanto Estado de residência, ou seja, há aqui uma competência concorrencial entre o Reino da Dinamarca e o Estado português.
4. Assim, Portugal continua a poder tributar esses rendimentos, desde que aplique o mecanismo de eliminação da dupla tributação previsto na CDT, o que pressupõe que o Requerente demonstre que os rendimentos foram efetivamente tributados na Dinamarca, o que não se verifica nos autos.
5. Está ainda em causa saber se o regime previsto no Decreto-lei n.º 92/2018, de 13 de novembro, relativo ao "Registo de Navios e Embarcações Simplificado - Determinação da Matéria Coletável", se aplica ao Requerente, i.e, se a isenção prevista no seu artigo 4.º, pode ser aplicada a rendimentos pagos por entidade estrangeira, sujeita a um regime de "tonnage tax" vigente noutro Estado-Membro da União Europeia e se, no caso concreto, o Requerente logrou demonstrar o preenchimento dos requisitos legais exigidos para beneficiar dessa isenção.
6. O referido "regime especial de determinação da matéria coletável aplicável às atividades de transporte marítimo" aplica-se exclusivamente aos sujeitos passivos de IRC elegíveis, e apenas se aplica, de forma reflexa, aos seus trabalhadores, não podendo ser aplicado aos rendimentos auferidos pelo Requerente ao serviço de uma entidade dinamarquesa que não está sujeita ao regime previsto no DL n.º 92/2018.
7. O Requerente não comprova, com recurso a documentos oficiais e que constituam prova plena, que os requisitos legais essenciais para beneficiar do regime estão cabalmente cumpridos: (i) a entidade patronal do Requerente não está sujeita ao referido regime em Portugal, já que não é sujeito passivo de imposto (IRC) em Portugal; (ii) a entidade patronal do Requerente nunca exerceu "a opção pelo regime especial de determinação da matéria Coletável" em Portugal; (iii) nos exercícios em questão o Requerente exerceu a sua profissão ao serviço de uma entidade que, ainda que exerça a atividade de transporte marítimo, não é sujeito passivo de IRC em

Av.ª Duque de eé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Portugal, não tem sede ou direção efetiva em Portugal e não optou "pelo regime especial de determinação da matéria coletável aplicável às atividades de transporte marítimo".

8. A pretensão do Requerente centra-se na possibilidade de aplicação da isenção aos rendimentos de tripulantes de navios, previsto no artigo 4.º, dos n.ºs 2 e 3, do Decreto-Lei n.º 92/2018, de 13 de novembro, diploma que define, no uso da autorização legislativa concedida pela Lei n.º 42/2018, de 9 de agosto, um novo enquadramento para a marinha mercante nacional, com o propósito de fortalecer a competitividade da bandeira portuguesa.
9. Nesse sentido, o legislador nacional formulou um regime especial de determinação da matéria coletável, com base na tonelagem de navios ("tonnage tax"), um regime fiscal e contributivo próprio para a atividade marítima, assim como um registo (nacional) de navios e embarcações simplificado.
10. Em traços genéricos, a comummente denominada "tonnage tax", consagra uma metodologia opcional de determinação da matéria coletável, permitindo afastar o princípio da tributação do lucro real das sociedades em favor de um método baseado na tonelagem líquida dos navios, aos rendimentos auferidos através de navios ou embarcações registados na União Europeia ou no Espaço Económico Europeu.
11. Resulta claro da própria letra da lei que a aplicação do regime previsto se restringe aos operadores que (i) sejam pessoas coletivas e (ii) que exerçam a opção pelo regime especial de determinação da matéria coletável e (iii) afetos às atividades previstas naquele regime.
12. O regime de isenção de tributação para os tripulantes impõe expressamente a opção pelo regime especial de determinação da matéria coletável aos sujeitos passivos afetos às atividades previstas neste regime, em concordância com o preâmbulo do Diploma, que pretendeu estabelecer "(…) *um conjunto de medidas que permitem alcançar os objetivos de aumento da competitividade, do crescimento económico e do emprego marítimo qualificado, através da criação de um regime fiscal específico para as empresas de transporte marítimo e da criação de um regime contributivo aplicável*

Av.ª Duque de eé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

aos tripulantes, atraindo para Portugal armadores, navios e embarcações que criem oportunidades de emprego para os marítimos nacionais."

13. O imposto sobre as sociedades com base na arqueação/tonelagem ou "tonnage tax" -, normalmente de natureza opcional, é na sua essência um regime fiscal específico para as companhias de navegação que realizam atividades de transporte marítimo e que, embora a maioria dos Estados-membros da UE, tenham introduzido regimes de tributação com base na tonelagem, não é possível afirmar que o "tonnage tax" seja um imposto harmonizado, de origem e dimensão europeias.

14. 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.

15. 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: i. um regime especial de tributação das atividades de transporte marítimo; ii. um regime especial de tributação e de contribuições sociais aplicável aos tripulantes envolvidos nessas atividades de transporte marítimo (Processo SA.48929 Disponível em https://competition-ases.ec.europa.eu/cases/SA.48929).

16. Do preceituado no n.º 2 do artigo 2.º da Lei n.º 42/2018 de 9 de agosto, é de concluir que este permitiu ao Governo editar norma que fizesse depender a isenção de IRS para as remunerações auferidas pelos tripulantes da adesão ao regime especial de determinação da matéria coletável previsto no artigo 1.º, por parte das entidades pagadoras desses rendimentos.

17. O legislador expressou de forma clara o seu objetivo e em momento algum pretendeu abranger os rendimentos auferidos por tripulantes de navios ou embarcações 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;

18. Tanto em matéria de benefícios fiscais, como de incidência tributária, não há, por definição, lacunas, pois as situações não previstas como estando isentas de imposto

Av.ª Duque de eé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

(como as não sujeitas a imposto) estão, pura e simplesmente, fora do âmbito da norma de isenção (ou de incidência, consoante os casos), mercê do especial vigor que o princípio da legalidade, na sua vertente de tipicidade tributária (n.º 2 do artigo 103.º da Constituição) assume nestes domínios.

19. A integração analógica encontra-se vedada naquelas matérias, sendo as afirmações concordantes do legislador ordinário nesse sentido – contidas, no domínio tributário, no n.º 4 do artigo 11.º da LGT e no artigo 10.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), embora não esteja vedada a possibilidade de interpretação extensiva.

20. O critério legal para a atribuição da isenção de IRS é o de os tripulantes auferirem rendimentos de uma empresa sujeita a tributação em sede de IRC em Portugal, 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, pois 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 o de promover o trabalho no setor do transporte marítimo em Portugal.

21. Outra interpretação levaria a que a isenção prevista no artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 92/2018, de 13 de novembro, abrangesse igualmente os pagamentos efetuados por entidades que não exercessem a opção pelo regime português, o que alargaria fortemente esta isenção, nomeadamente a rendimentos obtidos sem qualquer conexão com o território português.

22. Assim, porque o Requerente prestou o trabalho a bordo de navios registados num outro Estado Membro da UE (Dinamarca) operado por pessoa coletiva que não exerceu 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 (regime "tonnage tax" português), não pode beneficiar da isenção prevista no artigo 4.º do mesmo diploma.

23. A suscitarem-se dúvidas interpretativas sobre a presente temática deve ser promovido o reenvio prejudicial ao TJUE, com vista à obtenção de resposta cabal às seguintes questões: (1.) É conforme os tratados do funcionamento da união europeia

Av.ª Duque de eé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

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? (2.) -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?

24. Deverá, assim, suspender-se a presente instância arbitral e sujeitar as questões ao Tribunal de Justiça, nos termos previstos no instituto do reenvio prejudicial (artigo 267.º do TFUE), a que o Estado Português se vinculou nos termos do TFUE, o que, expressamente, se requer.

25. Descendo ao caso dos autos, o Requerente não demonstra, nem alega, 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.

26. Considerando que, para ser admitida a isenção ao Requerente, é imperativo que a empresa "B... AS", detentora dos navios, tenha optado pelo regime especial de determinação da matéria coletável, uma vez que vem estipulado no art.º 1.º do Anexo ao Decreto-lei n.º 92/2018, de 13 de novembro, condicionantes de elegibilidade para a empresa poder optar pelo referido regime, importa precisar pela existência de declaração emitida pelas respetivas entidades oficiais da Dinamarca, para dar prosseguimento à pretensão do Requerente.

27. Os documentos em apenso ao peticionado, apresentados junto deste tribunal pelo Requerente, carecem de autenticidade (cfr. artigo 370.º, do Código Civil), dado os mesmos serem passados por entidade privada estrangeira.

28. O Requerente não expõe qualquer elemento probatório que permita confirmar o elemento objetivo essencial do regime: que pelo menos 50% da tripulação dos navios onde esteve embarcado era, de facto, constituída por cidadãos da UE ou do EEE, uma

Av.ª Duque de eé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

vez que apenas junta declaração emitida por entidade privada, sem o respetivo suporte documental que permita aferir a conformidade da informação ali vertida.

29. Designadamente, o Requerente não apresentou qualquer documento oficial ou lista de tripulantes que permita aferir a nacionalidade da tripulação dos navios "..." e "...", onde terá estado embarcado nos anos de 2023 e 2024, nem apresentou documento oficial que demonstre que foi cumprido o requisito de permanência a bordo de pelo menos 90 dias, o que suscita dificuldades práticas significativas de controlo, uma vez que a Autoridade Tributária não dispõe de meios para auditar ou confirmar a veracidade das declarações empresariais estrangeiras, nem para certificar que os navios específicos estavam sujeitos ao regime alegado.

30. Esta limitação prática é particularmente crítica quando se trata de um benefício fiscal, cuja atribuição deve ser transparente, objetiva e verificável, devendo concluir-se que a ausência de prova oficial e verificável quanto àqueles pressupostos de aplicabilidade da isenção prevista no n.º 1 do art.º 4.º do DL n.º 92/2018, impede a Autoridade Tributária de exercer controlo efetivo sobre tais pressupostos.

31. Estas dificuldades práticas de prova e controlo não são meramente formais: são estruturais e substanciais, pois a concessão de benefícios fiscais exige um elevado grau de certeza e verificabilidade, sob pena de se abrir a porta a situações de erosão da base tributável e concorrência fiscal desleal.

32. Permitir a aplicação de uma isenção com base em documentação não oficial, ou em presunções não verificáveis, comprometeria a eficácia do sistema de controlo tributário e criaria assimetrias injustificadas entre empresas nacionais e estrangeiras.

33. A aceitação de documentos não oficiais, ou a presunção de que regimes estrangeiros são equivalentes ao português sem prova formal, abre a porta a uma erosão da base tributável nacional.

34. Assim, deve o pedido de pronúncia arbitral ser julgado totalmente improcedente, mantendo-se os atos tributários que consubstanciam a correção efetuada em termos de IRS, validamente notificados ao Requerente, na ordem jurídica por não se verificar o vício invocado.

Av.ª Duque de eé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

D – Tramitação processual

Não tendo sido requerida a produção de prova testemunhal, foi, pelo Despacho Arbitral de 11 de junho de 2026, dispensada a reunião a que se refere o artigo 18.º, do RJAT, convidando-se as Partes a apresentar, querendo, alegações escritas no prazo simultâneo de 15 (quinze) dias, notificando-se o Requerente para, no prazo antes mencionado, proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, com conhecimento ao CAAD.

Mais se indicou no referido despacho, que a decisão final seria proferida dentro do prazo estabelecido pelo artigo 21.º, n.º 1, do RJAT.

Em 1 de julho de 2026 foi o Tribunal Arbitral notificado das alegações escritas apresentadas pela Requerida.

Por requerimento de 30 de setembro de 2026, veio o Requerente apresentar as suas alegações que, por lapso não terão sido remetidas aos autos, nas quais reiterou o pedido inicial e que, por não comportarem ampliação do pedido são aceites pelo Tribunal Arbitral, ao abrigo do disposto no n.º 2 do artigo 19.º, do RJAT.

II. SANEAMENTO

1. O Tribunal Arbitral Singular foi regularmente constituído em 5 de maio de 2026, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro.
2. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º, do RJAT, e do artigo 1.º, da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.
3. A cumulação de pedidos, ainda que relativos a diferentes atos, é admitida no processo arbitral tributário, nos termos do n.º 1 do artigo 3.º, do RJAT.

Av.ª Duque de eé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

4. Não foram invocadas exceções que cumpra apreciar e decidir.
5. O processo não padece de vícios que o invalidem.

III. FUNDAMENTAÇÃO

III.1 MATÉRIA DE FACTO

Na sentença, o juiz discriminará a matéria provada da não provada, fundamentando as suas decisões (artigo 123.º, n.º 2, do CPPT, subsidiariamente aplicável ao processo arbitral tributário, por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT).

A matéria factual relevante para a compreensão e decisão da causa fixa-se como segue:

A. Factos Provados:

1. O Requerente, que consta do Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes (SGRC) como tendo nacionalidade portuguesa e sendo residente em Portugal, exerceu nos anos de 2023 e de 2024, a atividade profissional de marinheiro a bordo de dois navios, ao abrigo de um contrato de trabalho celebrado com a sociedade de direito dinamarquês "B... A/S", anteriormente designada C..., A/S, com sede na Dinamarca e com o número fiscal ... (Cfr. PA; facto não controvertido);

2. Nos anos de 2023 e de 2024, a sociedade "B... AS" encontrava-se inscrita, com inscrição válida até 31 de dezembro de 2031, no "Danish Tonnage Tax", conforme as declarações emitidas pela Autoridade Tributária da Dinamarca – "SKATTESTYRELSEN" (Docs. 2 e 3 juntos ao PPA e PA);
3. Em 25 de junho de 2024, foi rececionada pela AT a declaração modelo 3 de IRS apresentada pelo Requerente e referente aos rendimentos do ao de 2023, identificada com o número ... - 2023 - ...– ..., integrando o respetivo rosto e os anexos A (Trabalho dependente/pensões), H (Benefícios fiscais e deduções) e J (Rendimentos obtidos no estrangeiro), nos quais declarou (cfr. PA):
    a. No rosto: Estado Civil – "solteiro, divorciado ou separado judicialmente"; Residência fiscal – Continente;

Av.ª Duque de eé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

b. No anexo A: Rendimentos com o código 401 - € 9 840,00; Retenções na fonte - € 336,00; Contribuições - € 1 082,40;
c. No anexo H: Despesas de saúde, formação e educação, encargos com imóveis e com lares – os valores já comunicados à AT;
d. No anexo J: Rendimentos de trabalho dependente - € 45 979,05; Contribuições para regimes de proteção social - € 7,90; País da entidade pagadora – 208 (Dinamarca); Dias de permanência no país de exercício do emprego -igual ou inferior (≤) a 183 dias;

4. Tendo por base a declaração modelo 3 identificada no ponto precedente, a AT emitiu a liquidação de IRS n.º 2024..., de que resultou imposto a pagar da quantia de € 14 851,49, com data limite de pagamento em 16 de julho de 2025, paga pelo Requerente em 11 de agosto de 2025 (Doc. junto ao PPA e PA);
5. Em 9 de setembro de 2025, foi apresentado pedido de revisão de revisão oficiosa da liquidação de IRS do ano de 2023, procedimento instaurado no Serviço de Finanças de Loulé ... com o número ...2025..., de cuja decisão o Requerente ainda não tinha sido notificado à data do pedido de pronúncia arbitral (Doc. 15 junto ao PPA e PA);
6. Em 29 de maio de 2025, o Requerente submeteu a declaração modelo 3 de IRS referente aos rendimentos do ano de 2024 identificada com o número ... - 2024 - ...-..., integrando o respetivo rosto e os anexos H (Benefícios fiscais e deduções) e J (Rendimentos obtidos no estrangeiro), nos quais declarou (cfr. PA):
    a. No rosto: Estado Civil – "solteiro, divorciado ou separado judicialmente"; Residência fiscal – Continente;
    b. No anexo H: Despesas de saúde, formação e educação, encargos com imóveis e com lares – a aceitação dos valores já comunicados à AT;
    c. No anexo J: Rendimentos de trabalho dependente - € 88 667,81; Contribuições para regimes de proteção social - € 14,66; País da entidade pagadora – 208 (Dinamarca); Dias de permanência no país de exercício do emprego - superior (>) a 183 dias;
7. Tendo por base a declaração modelo 3 identificada no ponto anterior, a AT emitiu a liquidação de IRS n.º 2025..., de que resultou imposto a pagar da quantia de € 28

Av.ª Duque de eé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

329,20, com data limite de pagamento em 1 de setembro de 2025, paga pelo Requerente em 10 de agosto de 2025 (Doc. junto ao PPA e PA);

8. Em 9 de setembro de 2025, o Requerente deduziu reclamação graciosa instaurada no Serviço de Finanças de Loulé ... com o número ...2025..., em que peticionou a anulação da liquidação de IRS referente aos rendimentos do ano de 2024, por violação do disposto no artigo 4.º, do Decreto-Lei n.º 92/2018, de 13 de novembro (cfr. PA);
9. Através do ofício n.º ... da Divisão de Justiça Tributária da Direção de Finanças de Faro, de 25 de setembro de 2025, foram solicitados ao Requerente *"- Documentos comprovativos dos rendimentos auferidos e imposto suportado no estrangeiro, bem como demais encargos, emitidos pela autoridade fiscal competente (no caso concreto, pela Autoridade Fiscal Dinamarquesa), os quais deverão constituir originais ou fotocópias autenticadas, devidamente traduzidos para a língua portuguesa, exceto se estiverem redigidos em espanhol, francês, inglês ou alemão, por forma a comprovar o montante do rendimento auferido, a sua natureza e respetivo imposto pago no estrangeiro.*" (Cfr. PA);
10. Em 26 de setembro de 2025, o Requerente, por intermédio da sua Mandatária, remeteu à AT, por via eletrónica, cópias dos recibos de pagamento emitidos pela entidade empregadora, expressos em dólares americanos e referentes aos seguintes períodos: (i) Pagamento efetuado em 30/01/2024, referente ao período de 14/12/2023 a 31/12/2024; (ii) pagamento efetuado em 28/02/2024, referente ao período de 11/01/2024 a 29/02/2024; (iii) Pagamento efetuado em 26/03/2024, referente ao mês de março de 2024; (iv) Pagamento efetuado em 29/04/2024, referente ao mês de abril de 2024; (v) Pagamento efetuado em 30/05/2024, referente ao mês de maio de 2024; (vi) Pagamento efetuado em 27/06/2024, referente ao mês de junho de 2024; (vii) Pagamento efetuado em 30/07/2024, referente ao mês de julho de 2024; (viii) Pagamento efetuado em 29/08/2024, referente ao mês de agosto de 2024; (ix) Pagamento efetuado em 27/09/2024, referente ao mês de setembro de 2024; (x) Pagamento efetuado em 30/10/2024, referente ao mês de outubro de 2024; (xi) Pagamento efetuado em 28/11/2024, referente ao mês de novembro de 2024 e, (xii) Pagamento efetuado em 27/12/2024, referente ao mês de dezembro de 2024;

Av.ª Duque de eé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

11. Complementarmente, em 2 de outubro de 2025, a Mandatária do Requerente enviou nova mensagem de correio eletrónico a integrar o procedimento de reclamação graciosa, contendo em anexo declaração da Autoridade Fiscal da Dinamarca referente a outro contribuinte e a outro ano de imposto (o ano de 2017), em que se esclarece que os rendimentos da natureza dos auferidos pelo Requerente beneficiam de isenção na Dinamarca, pelo que, se os mesmos rendimentos forem tributados em Portugal, haverá dupla tributação (cfr. PA);
12. Na mesma mensagem referida no ponto anterior, conclui a Mandatária do Requerente que este "*não tinha obrigação de apresentar declaração de IRS em Portugal relativamente a esses rendimentos, nem de proceder ao pagamento de qualquer imposto, atento o regime fiscal aplicável.*" (cfr. PA);
13. O procedimento de reclamação graciosa n.º ...2025... foi indeferido por Despacho da Senhora Diretora Adjunta da Direção de Finanças de Faro, de 20 de janeiro de 2026, notificado ao Requerente, a título pessoal e na pessoa da sua Mandatária, por ofícios registados da Divisão de Justiça Tributária da Direção de Finanças de Faro, expedidos em 2 de fevereiro de 2026 (cfr. PA);
14. A decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2025... assentou em informação cujo teor, parcialmente se reproduz (cfr. PA):

"(…)

II.2 – APRECIAÇÃO E PARECER

De acordo com a informação constate no Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes (SGRC), o reclamante, no ano de 2024, era residente em território português.

Ora, sendo o sujeito passivo residente em território nacional, determina o n.º 1 do artigo 15.º do CIRS, que seja tributado pela totalidade dos rendimentos obtidos, incluindo aqueles obtidos no estrangeiro (regra da universalidade).

O caso em apreço centra-se na possibilidade de aplicação da isenção aos rendimentos de tripulantes de navios, previsto nos n.ºs 2 e 3 do artigo 4.º do Decreto-Lei (D.L.) n.º 92/2018, de 13 de novembro.

15.

Ora o aludido diploma (leia-se D.L. n.º 98/2018) define, no uso da autorização legislativa concedida pela Lei n.º 42/2018 de 9 de agosto, um novo enquadramento para a marinha mercante nacional, com o propósito de fortalecer a competitividade da bandeira portuguesa.

Nesse sentido, foi formulado um regime especial de determinação da matéria coletável, com base na tonelagem de navios (tonnage tax), um regime fiscal e contributivo próprio para a atividade marítima, assim como um registo de navios e embarcações simplificado.

Em traços genéricos, a comummente denominada "tonnage tax", consagra uma metodologia opcional de determinação da matéria coletável, ao princípio da tributação ao lucro real das empresas, baseado na tonelagem líquida dos navios, aos rendimentos auferidos através de navios ou embarcações, registados na União Europeia ou no Espaço Económico Europeu.

No que concerne ao presente caso, este regime preceitua a isenção da tributação dos rendimentos obtidos por tripulantes das embarcações elegíveis, se estiverem a bordo pelo menos 90 dias num período de tributação (artigo 4.º do D.L. 98/2018).

A par desta previsão, a norma do n.º 2 do artigo 2.º daquele diploma legal, estipula que o capítulo III, destinado à previsão dos benefícios fiscais contributivos dos tripulantes, é aplicável aos tripulantes de navios ou embarcações, registados no registo convencional português, ou num outro Estado-Membro da União Europeia ou do EEE.

Não obstante, o mesmo preceito impõe a opção pelo regime especial de determinação da matéria coletável, afetos às atividades previstas neste regime.

Nesta medida, as entidades responsáveis pelas atividades elegíveis no "tonnage tax" ficam obrigadas à sujeição a imposto em Portugal, conforme elucida a referida Lei n.º 42/2018 de 9 de agosto.

Conforme decorre do n.º 1 do artigo 2.º do referido Diploma, a autorização legislativa para a criação de um regime especial de tributação para a atividade de transporte marítimo visa estabelecer que, o referido regime de determinação da matéria coletável apenas seja aplicável às pessoas coletivas que reúnam os seguintes requisitos:

Av.ª Duque de eé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

i). Estejam legalmente habilitadas para o exercício das atividades abrangidas pela alínea a) do mesmo preceito;

ii). Estejam sujeitas a Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) em Portugal e exerçam, a título principal, atividades de natureza comercial relacionadas com o comércio marítimo.

Emerge assim, da opção exercida pelas entidades supramencionadas, um regime especial de determinação da matéria coletável com base na tonelagem, com carácter opcional, aplicável aos rendimentos obtidos através de navios ou embarcações registados na UE ou no EEE e estratégica e comercialmente geridos a partir de um Estado-Membro da UE ou de um Estado parte do Acordo sobre o Espaço Económico Europeu, podendo desde que compatível com as regras da UE sobre auxílios estatais resultar das seguintes atividades.

Ou seja, a aplicação do regime implica que os navios onde são tripulantes tenham optado em Portugal pelo regime especial de determinação da matéria coletável previsto no decreto-Lei n.º 98/2018 de 13 de novembro.

Por sua vez, refere o n.º 1 do artigo 1.º do anexo ao Decreto-Lei n.º 98/2018 de 13 de novembro, que 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, as 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.

(…)

A entidade dinamarquesa "C... A/S (atualmente denominada B... A/S, conforme declaração emitida pela mesma), NIF (DK) ... não se encontra registada no cadastro da AT para efeitos de IRC, pelo que não é sujeito passivo de IRC em Portugal e consequentemente não pode optar em optou em Portugal pelo regime de determinação da matéria coletável previsto no Decreto-Lei n.º 98/2018.

(…)

Av.ª Duque de eé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Desta forma os rendimentos em causa, sendo obtidos fora do território português, por um residente, são declarados no anexo J (rendimentos obtidos no estrangeiro) da declaração modelo 3 de IRS.

Não obstante, importaria determinar se o reclamante teria direito a eventual crédito de imposto por dupla tributação internacional, nos termos previstos na alínea j) do artigo 71.º e no artigo 81.º, ambos do CIRS, resultante do previsto no n.º 2 do artigo 23.º da Convenção Para Eliminar a Dupla Tributação (CDT) celebrada entre Portugal e o Reino da Dinamarca.

Ora, nos termos do n.º 3 do artigo 15.º da referida CDT "as remunerações de um emprego exercido a bordo de um navio ou de uma aeronave explorado no tráfego internacional por uma Empresa de um Estado Contratante podem ser tributadas nesses Estado".

Por conseguinte, comprovando-se as condições referidas, tem a Dinamarca o poder de tributar os referidos rendimentos, pelo que se deveria proceder à eliminação da dupla tributação, de acordo com o disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 23.º da referida Convenção e do artigo 81.º do CIRS.

Tendo sido solicitados os documentos emitidos pela Autoridade Fiscal competente (no caso, Dinamarca) não procedeu o reclamante à apresentação dos mesmos (de referir que foi apresentado um documento emitido pela autoridade fiscal dinamarquesa respeitante a um outro sujeito passivo alheio ao processo), não sendo por isso possível validar os rendimentos auferidos pelo reclamante.

Importa saliente que, de acordo com a declaração apresentada pelo próprio reclamante, mas respeitante a outro sujeito passivo em idêntica situação, é atestado pela respetiva autoridade fiscal que os rendimentos não são sujeitos a tributação no país da fonte, sendo que da análise aos documentos emitidos pela entidade pagadora dos rendimentos, auferidos pelo reclamante, não se verifica a existência de qualquer imposto pago.

Assim, caso seja essa a realidade (rendimentos não tributados na Dinamarca), e considerando que a tributação dos rendimentos em causa é da competência cumulativa dos dois Estados (Portugal e Dinamarca), aquando da tributação dos

Av.ª Duque de eé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

referidos rendimentos em Portugal (não beneficiando os mesmos de qualquer isenção), não haverá lugar a qualquer crédito de imposto, porquanto os rendimentos não foram objeto de tributação no país da fonte.

(…)

Face ao exposto, é meu parecer que que a pretensão do reclamante não pode proceder, mantendo-se na ordem jurídica a liquidação objeto de reclamação.

(…)".

B. Factos não provados:

Com interesse para a decisão da causa, não se provou:

1. Que, no ano de 2023, o Requerente tenha prestado a sua atividade profissional de marinheiro abordo de navios da propriedade da sociedade "B... A/S", anteriormente designada C..., A/S, com sede na Dinamarca, por um período superior a 90 dias.
2. Que a tripulação desses navios fosse constituída pelo menos, por 50% de tripulantes com nacionalidade portuguesa, de um país da União Europeia, do Espaço Económico Europeu ou de um país de língua oficial portuguesa

C. Fundamentação da matéria de facto provada:

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe antes o dever de selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada.

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. o artigo 596.º do Código de Processo Civil, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Os factos dados como provados decorreram da análise crítica dos documentos juntos ao pedido de pronúncia arbitral, da resposta da Requerida e, bem assim, das posições assumidas pelas Partes nos respetivos articulados.

Av.ª Duque de eé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Quanto aos factos não provados:

O facto indicado em 1 foi considerado como não provado, por assentar exclusivamente em declaração emitida pela entidade pagadora dos rendimentos, a sociedade "B... A/S", anteriormente designada C..., A/S, com sede na Dinamarca, sem qualquer referência a datas de pagamento e períodos a que respeita a respetiva remuneração ou outra evidência ou documentação oficial quanto aos períodos de prestação da atividade profissional do Requerente (v. g. o seu registo na Segurança Social Dinamarquesa).

O facto indicado em 2 foi considerado como não provado por não lhe ser feita qualquer referência no pedido de pronúncia arbitral e se mostrar essencial para aquilatar da igualdade de condições da prestação de trabalho do Requerente e das dos tripulantes a que se refere o artigo 4.º, do Decreto-Lei n.º98/2018, de 13 de novembro.

III.2 DO DIREITO

1. As questões a decidir:

As questão que o Tribunal é chamado a decidir residem em saber se, à luz do artigo 15.º, n.º 3 da Convenção entre a República Portuguesa e o Reino da Dinamarca para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, aprovada para ratificação pela Resolução da Assembleia da República n.º 6/2002, publicada no Diário da República em 23 de fevereiro de 2002, em conjugação com o disposto no Decreto-Lei n.º 98/2018, de 13 de novembro, os rendimentos auferidos por um tripulante português embarcado em navios operados por uma empresa dinamarquesa, sujeita ao regime de "tonnage tax" vigente no seu país de origem, devem ser tributados em Portugal.

Importa ainda aferir se, no caso concreto dos autos, o Requerente poderia beneficiar da isenção de IRS prevista no artigo 4.º, do Decreto-Lei n.º 98/2018, de 13 de novembro.

a. O regime de "tonnage tax" português (Decreto-Lei n.º 98/2018, de 13 de novembro)

Av.ª Duque de eé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Através da Lei n.º 42/2018, de 9 de agosto, ficou o Governo autorizado a "*a aprovar um regime especial de tributação para a atividade de transporte marítimo e de benefícios fiscais e contributivos aplicáveis aos tripulantes*", estabelecendo "*regime especial de determinação da matéria coletável com base na tonelagem, com carácter opcional, aplicável aos rendimentos obtidos através de navios ou embarcações registados na União Europeia ou no Espaço Económico Europeu e estratégica e comercialmente geridos a partir de um Estado-Membro da União Europeia ou de um Estado parte do Acordo sobre o Espaço Económico Europeu, podendo, desde que compatível com as regras da União Europeia sobre auxílios estatais*", resultar das atividades e nas condições enumeradas no seu artigo 2.º.

O referido regime havia sido previamente aprovado pela Comissão Europeia (Decisão SA.48929, de 6 de abril de 2018), por estar "em conformidade com as regras em matéria de auxílios estatais da UE, uma vez que irá incentivar a manutenção da atividade e dos empregos no setor marítimo na União, preservando, ao mesmo tempo, a concorrência no mercado único da UE",

No uso da referida autorização legislativa, foi aprovado o Decreto-Lei n.º 98/2018, de 13 de novembro, que instituiu "*um regime especial de determinação da matéria coletável com base na tonelagem dos navios e embarcações*", "*aplicável aos navios e embarcações que exerçam atividades previstas no regime especial de determinação da matéria coletável, constante do anexo ao presente decreto-lei* (artigo 2.º, n.º 1 e Capítulo II), "*um regime fiscal e contributivo 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*" (artigo 2.º, n.º 2 e Capítulo III) e "*um registo simplificado de navios e embarc*ações" (artigo 2.º, n.ºs 3 e 4 e Capítulo IV).

No que respeita ao regime fiscal aplicável aos tripulantes, dispõe o artigo 4.º, do Decreto-Lei n.º 98/2018, de 13 de novembro:

Av.ª Duque de eé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

"*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.".

Como já foi referido noutras decisões arbitrais, a que, neste ponto, se adere "*tendo em atenção que os navios e embarcações podem ficar abrangidos pelo regime quer estejam registadas em Portugal, quer estejam registadas noutro país que seja estado membro da União Europeia ou que se situe no Espaço Económico Europeu, tendo ainda em atenção que o regime fiscal designado "tonnage tax" foi criado, como se diz no preâmbulo do diploma para as empresas detentoras de navios que sejam estratégica e comercialmente geridos a partir de um Estado-membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, o que leva a concluir que o regime fiscal "tonnage tax" tem origem e dimensão europeias, 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*" (Processo n.º 355/2023-T). A ser assim, "*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*

Av.ª Duque de eé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

do Tratado de Funcionamento da União Europeia. 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." (Processo n.º 693/2025-T).

Conclui-se, portanto que, desde que preenchidos os requisitos estabelecidos no artigo 4.º, do Decreto-Lei n.º 98/2018, de 13 de novembro, os rendimentos de trabalho dependente auferidos por um tripulante de nacionalidade portuguesa, prestado por mais de 90 dias a bordo de um navio abrangido pela "tonnage tax" de um Estado-Membro da União Europeia, como é o caso da Dinamarca, beneficiam da isenção ali prevista.

b. A CDT celebrada entre a República Portuguesa e o Reino da Dinamarca

Em abono da sua tese, invoca o Requerente o artigo 15.º, n.º 3 da CDT celebrada entre Portugal e a Dinamarca.

O n.º 3 do artigo 15.º, da CDT entre Portugal e a Dinamarca, determina que "*3 — Não obstante as disposições anteriores deste artigo, as remunerações de um emprego exercido a bordo de um navio ou de uma aeronave explorado no tráfego internacional por uma empresa de um Estado Contratante podem ser tributadas nesse Estado.*".

Estabelece esta norma uma competência tributária cumulativa entre o Estado da residência e o Estado da fonte, não exclusiva do Estado em que a remuneração é obtida, como se extrai da expressão "podem ser", o que vale por dizer que também podem ser no Estado da residência.

Por seu turno, o conceito de residência vem estabelecido no artigo 4.º, da referida Convenção, de acordo com cujo n.º 1:

"Artigo 4.º - Residente

Av.ª Duque de eé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

1 — Para efeitos desta Convenção, a expressão «residente de um Estado Contratante» significa qualquer pessoa que, por virtude da legislação desse Estado, está aí sujeita a imposto devido ao seu domicílio, à sua residência, ao local de direção ou a qualquer outro critério de natureza similar, e aplica-se igualmente a esse Estado, a uma sua subdivisão política ou administrativa ou autarquia local. Todavia, esta expressão não compreende as pessoas que só estão sujeitas a imposto nesse Estado relativamente ao rendimento de fontes localizadas nesse Estado.

(…)"

c. Das liquidações de IRS impugnadas

c. 1. A Liquidação de IRS referente ao ano de 2023

Como resulta da factualidade dada como provada, o Requerente consta do registo de contribuintes da AT como residente em território nacional, o que o próprio declarou no rosto da declaração modelo 3 de IRS referente ao período de tributação de 2023.

De igual modo, no anexo J da mesma declaração de rendimentos, declarou ter permanecido no país de exercício do emprego, por um período igual ou inferior a 183 dias.

Ora, o primeiro critério de determinação da residência em território nacional, previsto no artigo 16.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS e genericamente transposto para o artigo 4.º, da CDT celebrada entre Portugal e a Dinamarca é o da permanência no território por um período de mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano em causa.

Daqui se conclui que, não tendo o Requerente permanecido na Dinamarca (ou a bordo de navios registados na Dinamarca, segundo o princípio do pavilhão ou bandeira) por um período superior a 183 dias no ano de 2023, não pode ser considerado residente naquele país no ano em causa, mas sim em Portugal.

Av.ª Duque de eé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Por outro lado, não estando provado que o Requerente tenha prestado a sua atividade profissional, por mais de 90 dias, no ano de 2023, a bordo de navios pertencentes a entidade com sede na Dinamarca e ali abrangida pelo regime de "tonnage tax" dinamarquês, não cumprindo os requisitos para beneficiar da isenção prevista no artigo 4.º, do Decreto-Lei n.º 98/2018, não pode ser posta em causa a competência tributária de Portugal quanto aos rendimentos obtidos naquele ano, face ao disposto no n.º 3 do artigo 15.º, da CDT celebrada entre Portugal e a Dinamarca.

Nestes casos de competência tributária cumulativa, cabe ao país da residência eliminar a dupla tributação, o que, no caso português ocorre, em regra, pela atribuição de um crédito de imposto, nos termos do artigo 81.º, do Código do IRS.

No entanto, estando os rendimentos auferidos pelo Requerente na Dinamarca isentos de tributação naquele país, determina o artigo 23.º, n.º 2, alínea b) da CDT entre Portugal e a Dinamarca que:

"*Artigo 23.º - Eliminação da dupla tributação*

(…)

2) Em Portugal:

(…)

b) Quando, de acordo com o disposto nesta Convenção, os rendimentos obtidos por um residente de Portugal forem isentos de imposto neste Estado, Portugal poderá, contudo, ao calcular o quantitativo do imposto sobre os restantes rendimentos desse residente, ter em conta os rendimentos isentos.".

A alínea b) do n.º 2 do artigo 23.º, da CDT, acima transcrita, consagra o método de eliminação da dupla tributação internacional denominado de "isenção com progressividade", está, aliás, em consonância com o disposto no n.º 9 do artigo 81.º, do Código do IRS, que dispõe:

"*Artigo 81.º -Eliminação da dupla tributação jurídica internacional*

(…)

Av.ª Duque de eé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

9 - Os rendimentos obtidos no estrangeiro relativamente aos quais, por força de convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, seja aplicado o método da isenção com progressividade, são obrigatoriamente englobados para efeitos de determinação da taxa aplicável aos restantes rendimentos".

(…).

Resulta, de quanto vem de dizer-se, que a liquidação de IRS n.º 2024..., de que resultou imposto a pagar da quantia de € 14 851,49, padece de ilegalidade por erro quanto aos pressupostos de direito, por ter aplicado à totalidade dos rendimentos obtidos pelo Requerente, naquele ano, a taxa que apenas deveria ter sido aplicada aos rendimentos obtidos em território nacional, dada a isenção de que beneficiam os rendimentos obtidos no estrangeiro.

Pelos motivos que antecedem, julga-se parcialmente procedente a pretensão do Requerente quanto à liquidação de IRS do ano de 2023, que deverá ser parcialmente anulada.

c. 2. A liquidação de IRS referente ao ano de 2024

No ano de 2024, o Requerente não obteve rendimentos em território nacional, tendo auferido apenas rendimentos de fonte dinamarquesa.

De acordo com os recibos de vencimento juntos ao PA e integrados no procedimento de reclamação graciosa n.º ...2025..., esses rendimentos respeitam a todos os meses de 2024 (de janeiro a dezembro).

Independentemente de se tratar de rendimentos isentos ou tributáveis no Estado da fonte e não obstante a situação do Requerente no Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes da AT como residente em território nacional, o certo é que tendo este exercido a sua atividade profissional na Dinamarca em todos e cada um dos meses do ano de 2024, leva a concluir pela sua não residência em Portugal naquele ano, por aqui não ter permanecido por mais de 183 dias seguidos ou interpolados (artigo 16.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS), primeiro e principal critério de determinação da residência das pessoas singulares, para efeitos fiscais.

Av.ª Duque de eé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Efetivamente, à luz do artigo 4.º, n.º 1, da CDT celebrada entre Portugal e a Dinamarca, o Requerente deve ser considerado residente naquele país no ano de 2024, a que não obsta a ressalva final ali contida de que, "*Todavia, esta expressão* [residente] *não compreende as pessoas que só estão sujeitas a imposto nesse Estado relativamente ao rendimento de fontes localizadas nesse Estado*", uma vez que também está cumprido o critério da permanência em território dinamarquês por mais de 183 dias, naquele ano.

Assiste, pois, razão ao Requerente quanto à ilegalidade da liquidação de IRS n.º 2025..., referente aos rendimentos do ano de 2024, que deve ser anulada na sua totalidade.

A idêntica conclusão se chegaria pela aplicação do método descrito quanto à liquidação do ano de 2023 – o da eliminação da dupla tributação jurídica internacional pelo método da isenção com progressividade (artigo 81.º, n.º 9 do Código do IRS e artigo 23.º, n.º 2, alínea b), da CDT entre Portugal e a Dinamarca) –, pois, ainda que o Requerente devesse ser considerado residente em Portugal o ano de 2024, não tendo aqui obtido rendimentos nesse ano e sendo os mesmos rendimentos isentos no país da fonte, não haveria lugar a liquidação de qualquer imposto nacional.

2. Dos pedidos de juros indemnizatórios e de restituição do indevido

Cumulativamente com os pedidos de anulação dos atos tributários de primeiro e de segundo graus objeto dos presentes autos, peticiona o Requerente a restituição da prestação tributária indevidamente paga, acrescida de juros indemnizatórios.

Em consequência da procedência do pedido de anulação dos tributários impugnados – anulação parcial da liquidação de IRS referente ao ano de 2023 e integral da liquidação de IRS referente de 2024, fica a AT fica vinculada, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º, do RJAT, e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, a "*restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o*

efeito", o que inclui, para além da restituição do indevido, "*o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário.*".

De igual modo, o n.º 1 do artigo 100.º, da Lei Geral Tributária (LGT), aplicável ao processo arbitral tributário por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, estabelece que "*A administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei.*".

O regime dos juros indemnizatórios consta do artigo 43.º, da LGT, que fixa o momento a partir do qual os mesmos são devidos, por erro imputável aos serviços (n.ºs 1 e 2) ou por "outras circunstâncias" (n.º 3), bem como a respetiva taxa (n.º 4) e a consequência do atraso na execução da sentença transitada em julgado (n.º 5).

No que respeita à liquidação de IRS referente ao ano de 2023, parcialmente anulada pelos motivos indicados em c. 1., o valor a restituir ao Requerente, no que excede o valor decorrente da aplicação da taxa correspondente à totalidade dos rendimentos auferidos naquele ano aos rendimentos obtidos em Portugal, deverá ser determinada pela Requerida em sede de execução de sentença, uma vez que não cabe ao Tribunal Arbitral determinar a taxa a aplicável.

Sobre o montante do imposto a restituir, referente ao ano de 2023, tem o Requerente direito a ser ressarcido através de juros indemnizatórios a calcular nos termos do artigo 43.º, n.º 3, alínea c), da Lei Geral Tributária, ou seja, a partir de 9 de setembro de 2026, data em que se completa um ano sobre a data da apresentação do pedido de revisão oficiosa da respetiva liquidação, tacitamente indeferido.

Av.ª Duque de eé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Já quanto à liquidação de IRS respeitante ao ano de 2024, anulada na sua totalidade, tem o Requerente direito à integral restituição do valor indevidamente pago.

E, muito embora esta liquidação tenha sido efetuada com base na declaração modelo 3 apresentada pelo Requerente, cujos erros declarativos não podem ser imputados à Requerida, o erro sobre os pressupostos de direito de que enferma a liquidação de IRS n.º 2025... transferiu-se para a AT com aquando da decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2025..., data inicial do cômputo dos juros indemnizatórios devidos ao Requerente sobre o valor do imposto liquidado e pago[1].

3. Questões de conhecimento prejudicado

Atenta a fundamentação acima expressa, tendo por base a interpretação das normas da CDT celebrada entre Portugal e a Dinamarca, fica prejudicado, por desnecessário, o conhecimento da questão do reenvio prejudicial para o TJUE, suscitada pela Requerida.

IV. DECISÃO

Com base nos fundamentos enunciados supra, decide o Tribunal Arbitral julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral, e determinar:

i. A anulação parcial da liquidação de IRS n.º 2024..., referente aos rendimentos do ano de 2023, assim como do ato de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa n.º ...2025...;
ii. A condenação da AT na restituição do imposto pago em excesso, a determinar em sede de execução de sentença, acrescido de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º, n.º 3, alínea c), da LGT, contados desde 9 de setembro de 2026;
iii. A anulação integral da liquidação de IRS n.º 2025..., referente aos rendimentos do ano de 2024, bem como a decisão de indeferimento do procedimento de reclamação graciosa n.º ...2025... que a teve por objeto;

[1] Cfr. neste sentido o Acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, de 26/11/2025, processo n.º 088/25.1BALSB.

iv. A condenação da Requerida na restituição ao Requerente do valor da prestação tributária indevidamente paga, acrescido de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, desde a data da decisão de indeferimento da reclamação graciosa.

VALOR DO PROCESSO: De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.ºs 1 e 2, do CPC, 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor do processo em € 43 183,69 (quarenta e três mil, cento e oitenta e três euros e sessenta e nove cêntimos), indicado pelo Requerente e não contestado pela Requerida.

CUSTAS: Calculadas de acordo com o artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e da Tabela I a ele anexa, no valor de € 2 142,00 (dois mil, cento e quarenta e doi euros), a repartir entre a Requerida (93,19%) e pelo Requerente (6,81%), em razão do respetivo decaimento.

Notifique-se.

Lisboa, 19 de outubro de 2026.

O Árbitro,

Mariana Vargas

A redação da presente decisão rege-se pelo acordo ortográfico de 1990.

Av.ª Duque de eé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt