

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1083/2025-T

Tema: IRS. Isenção Tonnage tax. Não discriminação

SUMÁRIO:

- I.** Uma vez que a legalidade dos atos de liquidação de IRS referentes aos anos de 2019 e 2022 não foi apreciada ou discutida, porquanto inexistia qualquer dever legal de decisão por parte da AT, inexistente, nessa parte, objeto suscetível de ser sindicável através da impugnação judicial
- II.** 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

I - Relatório

1. A..., contribuinte n.º..., e mulher B..., contribuinte n.º..., residentes na Rua..., n.º ..., ...-... Vila do Conde, doravante designados como “Requerentes”, apresentaram pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante “RJAT”), com vista à declaração de ilegalidade e consequente anulação dos atos tributários de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) (i) n.º 2022 ..., de 07.12.2022, respeitante ao ano de 2018, do qual resultou um valor a pagar de € 6.175,14, (ii) n.º 2023 ..., de 11.11.2023, respeitante ao ano de 2019, da qual resultou um valor a pagar de € 6.144,81, (iii) n.º 2021..., de 30.07.2021, respeitante ao ano de 2020, da qual resultou um valor a pagar de € 5.139,22, (iv) n.º 2024 ..., de 05.01.2024, respeitante ao ano de 2021, da qual resultou um valor a

1.

pagar de € 5.427,60, (v) n.º 2023 ..., de 20.06.2023, respeitante ao ano de 2022, da qual resultou um valor a pagar de € 3.191,27 e (vi) n.º 2024 ..., de 16.07.2024, respeitante ao ano de 2023, da qual resultou o valor a pagar de € 2.761,07. Mais peticionaram a anulação da decisão de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa para apreciação dos supra identificados atos de liquidação, bem como a condenação da Requerida no pagamento de juros compensatórios, acrescido dos respetivos juros indemnizatórios.

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral deu entrada no dia 12.12.2025 e foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Requerida em 18.12.2025.
3. Os Requerentes não procederam à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto nos artigos 6.º, n.º 1 e 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou como árbitro do Tribunal Arbitral o signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.
4. As partes foram notificadas dessa designação em 03.02.2026, não tendo manifestado vontade de a recusar.
5. Em conformidade com o disposto no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 23.02.2026.
6. Por despacho de 23.02.2026, foi a Requerida notificada para apresentar a sua resposta e remeter cópia do processo administrativo (doravante “PA”), e, querendo, solicitar a prova de produção adicional.
7. Em 20.03.2026, a Requerida apresentou a resposta e juntou aos autos o PA, tendo suscitado a questão prévia de reenvio prejudicial ao Tribunal de Justiça da União Europeia (“TJUE”) e tendo-se defendido por exceção e por impugnação e pugnado pela sua absolvição do pedido formulado pelos Requerentes.
8. Por despacho arbitral de 11 de junho de 2026, foi decidido não realizar a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT e foram dispensadas as Alegações, tendo ainda sido concedido aos Requerentes o prazo de 10 dias para, querendo, exercer o direito ao contraditório quanto à matéria de exceção invocada pela Requerida na sua resposta.
9. Em 22.06.2026, os Requerentes exerceram o seu direito ao contraditório, pugnando pela improcedência da exceção arguida pela Requerida.

10. Por despacho arbitral de 18.08.2026, foi prorrogado o prazo de prolação da sentença por mais dois meses, nos termos do n.º 2 do artigo 21.º do RJAT.

II – Posição das Partes

§1 Posição dos Requerentes

11. Os Requerentes sustentam o pedido que formulam, alegando, em síntese, o seguinte:

- a) O Requerente marido, durante os anos de 2018, 2019, 2020, 2021, 2022 e 2023, prestou a sua atividade profissional como marinheiro de 2.ª e de 1.ª classe, ao abrigo de contrato de trabalho e ao serviço da entidade empregadora C... A/S, atualmente denominada D... A/S.
- b) A indicada C... tinha, à data dos factos tributários, sede na Dinamarca.
- c) A sociedade C... encontrava-se abrangida pelo regime especial de determinação de matéria coletável designado Tonnage Tax, em todos os referidos períodos de tributação compreendidos entre 2018 e 2023.
- d) O Requerente marido exerceu a sua atividade como tripulante do navio ..., atualmente denominado ..., navio esse também registado na Dinamarca.
- e) Fê-lo, em cada um dos períodos de tributação, com pelo menos 50% da tripulação europeia ou do Espaço Económico Europeu e por um período superior a 90 dias.
- f) O Decreto-Lei n.º 92/2018, de 13 de novembro, institui um regime especial de determinação da matéria coletável com base na tonelagem dos navios e embarcações (Tonnage Tax), prevendo, no seu artigo 4.º, n.º 1, a isenção de IRS para as remunerações auferidas pelos tripulantes de navios abrangidos por este regime.
- g) O artigo 2.º, n.º 2, do mesmo diploma, determina que o capítulo III (onde se insere o artigo 4.º) é aplicável aos tripulantes de navios registados em Portugal ou noutro Estado-Membro da UE/EEE, utilizados por pessoas coletivas que exerçam a opção pelo regime especial de determinação da matéria coletável e afetos às atividades previstas neste regime.

- h) A jurisprudência arbitral do CAAD tem reiteradamente firmado entendimento no sentido de reconhecer que a isenção prevista no artigo 4.º do DL 92/2018, de 13 de novembro, é aplicável aos tripulantes de navios registados e explorados por entidades sediadas noutro Estado-Membro da UE, desde que estas entidades tenham aderido a um regime de Tonnage Tax análogo ao português, estejam preenchidos os demais requisitos legais.
- i) No caso do Requerente, estão reunidos todos os requisitos legais para a aplicação da isenção de IRS prevista no artigo 4.º do DL 92/2018, de 13 de novembro, conforme reconhecido em múltiplas decisões arbitrais, nomeadamente nas decisões proferidas pelo CAAD nos processos n.º 355/2023-T, de 23 de janeiro de 2024, 667/2023-T, de 24 de abril de 2024, 290/2024-T, de 29 de outubro de 2024, 646/2024-T, de 26 de março de 2025, 1166/2024-T, de 8 de abril de 2025, 1363/2024-T, de 14 de maio de 2025, 1303/2024-T, de 16 de maio de 2025, 65/2025-T, de 22 de setembro de 2025, 1235/2024-T, de 29 de setembro de 2025 e 1423/2024-T, de 15 de outubro de 2025.

12. Os Requerentes, em resposta à exceção arguida pela Requerida na sua resposta, referem, em suma, o seguinte:

- a) o facto de a invocação pela Requerida de um alegado trânsito em julgado administrativo não encontrar suporte normativo e ser incompatível com o poder-dever de revisão oficiosa consagrado no art. 78.º LGT, que tem sido considerada pela doutrina e pela jurisprudência como um meio alternativo ou complementar dos diferentes meios de defesa impugnatórios que podem ser utilizados pelos sujeitos passivos, precisamente para permitir corrigir ilegalidades mesmo quando transcorridos os prazos de reclamação e de impugnação judicial.
- b) o facto de que o Supremo Tribunal Administrativo tem afirmado de forma repetida que o facto de ter transcorrido o prazo de reclamação graciosa não impede o impugnante de pedir a revisão oficiosa e impugnar contenciosamente o ato de indeferimento desta – neste sentido, entre outros, o Acórdão proferido pelo STA em 29-10-2014, no proc. 01540/13.

§2 Posição da Requerida

13. A título de questão prévia, a Requerida pediu suspensão da instância e o reenvio ao TJUE para apurar, em suma, (i) se é conforme aos Tratados que um Estado-Membro tenha uma legislação que limite a concessão da isenção do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 92/2018, de 13 de novembro, à opção, por parte da entidade pagadora dos rendimentos, hipótese de a entidade pagadora ter optado pelo regime português de tonnage tax; e (ii) se é conforme aos Tratados que um Estado-Membro tenha uma legislação que determine que a isenção do 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.
14. Em sede de defesa por exceção, a Requerida suscitou a intempestividade do pedido de pronuncia arbitral, alegando que:
- a) Relativamente à liquidação n.º 2022..., respeitante ao ano 2018, com um valor a pagar de € 6.175,14, que foi objeto de decisão na Reclamação Graciosa n.º ...2022..., com decisão final e Trânsito em Julgado Administrativo em 30/11/2022.
 - b) Relativamente à liquidação n.º 2023..., respeitante ao ano 2019, com um valor a pagar de € 6.144,81, que foi objeto de decisão na Reclamação Graciosa n.º ...2023..., com decisão final e Trânsito em Julgado Administrativo em 03/01/2024.
 - c) Relativamente à liquidação n.º 2021..., respeitante ao ano 2020, com um valor a pagar de € 5.139,22, que foi objeto de decisão na Reclamação Graciosa n.º ...2022..., com decisão final e Trânsito em Julgado Administrativo em 31/01/2023.
 - d) Relativamente á liquidação n.º 2023..., respeitante ao ano 2022, com um valor a pagar de € 3.191,27, que foi objeto de decisão na Reclamação Graciosa n.º ...2023..., com decisão final de indeferimento m 17/11/2023. Desta decisão foi apresentado Recurso Hierárquico com o n.º ...2023..., com decisão final e Trânsito em Julgado Administrativo em 29/12/2023.

- e) Ora, os requerentes, na tentativa de abrir novo prazo para impugnação arbitral das liquidações supra identificadas, referentes aos anos de 2018, 2019, 2020 e 2022, apresentaram um pedido de revisão oficiosa em 13-06-2025.
- f) De modo artificial, vêm os requerentes invocar a existência de “erro imputável aos serviços”, numa tentativa ardilosa de abrir prazo para impugnar as liquidações, quando, há muito, o mesmo se encontra ultrapassado.
- g) A extemporaneidade constitui exceção peremptória, nos termos do art. 576.º do Código de Processo Civil (aplicável subsidiariamente pelo art. 29.º do RJAT), que importa a absolvição da A.T. quanto ao pedido, uma vez que impede o efeito jurídico dos factos articulados pelos Requerentes.

15. Em sede de defesa por impugnação, a Requerida contestou a posição dos Requerentes, alegando, em síntese, que:

- h) Tendo em mente que a pretensão dos Requerentes se centra na possibilidade de aplicação da isenção aos rendimentos de tripulantes de navios, previsto no art.º 4º, nºs 2 e 3, do Decreto-Lei n.º 92/2018, de 13 de novembro, importa precisar que o aludido Diploma define, no uso da autorização legislativa concedida pela Lei n.º 42/2018, de 9 de agosto, em suma, um novo enquadramento para a marinha mercante nacional, com o propósito de fortalecer a competitividade da bandeira portuguesa.
- i) Nesse sentido, formulou-se 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.
- j) Não obstante, o mesmo preceito impõe a opção pelo regime especial de determinação da matéria coletável, afetos às atividades previstas neste regime.
- k) A par desta previsão, a norma do artigo 2º, nº 2 do Decreto-Lei n.º 92/2018, de 13 de novembro, estipula que o capítulo III, destinado à previsão dos benefícios fiscais e 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 Espaço Económico Europeu.

- l) A “tonnage tax” 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 4º).
- m) Os rendimentos auferidos por tripulantes de navios ou embarcações em razão da prestação de trabalho a bordo de navios ou embarcações registados no registo convencional português ou num outro Estado-Membro da EU ou do EEE que sejam operados por pessoas coletivas que exerçam a opção pelo regime especial de determinação da matéria coletável previsto no artigo 3.º, podem beneficiar da isenção prevista no artigo 4º.
- n) A sujeição ao Regime de determinação da matéria coletável com base na tonelagem de navios (vulgarmente conhecido pelo termo anglo-saxónico “tonnage tax”) constante do Decreto-Lei n.º 92/2018 de 13 de novembro por parte da entidade pagadora dos rendimentos é o pressuposto essencial para que a isenção de IRS possa ser concedida.
- o) Em matéria de tributação direta, a legislação Europeia deixa aos Estados-membros uma grande margem de manobra na conceção dos respetivos sistemas, de modo que possam adaptá-los em função de objetivos e imperativos nacionais, pois pese «embora a fiscalidade directa seja da competência dos Estados-Membros, não deixa de ser verdade que estes últimos a devem exercer no respeito do direito comunitário» (cfr. Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) de 21 de setembro de 1999, Proc. C-307/97, *Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland vs Finanzamt Aachen-Innenstadt*, n.º 57).
- p) 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.
- q) É precisamente por este motivo que, mediante uma notificação de 26 de janeiro de 2018, Portugal comunicou formalmente e em conformidade com o n.º 3 do artigo 108.º do TFUE, a intenção de introduzir nova legislação que incluía duas medidas: um regime especial de tributação das atividades de transporte marítimo, bem como um regime especial de tributação e de contribuições sociais aplicável aos tripulantes envolvidos

nessas atividades de transporte marítimo, dando origem ao Processo SA.48929 (Disponível em <https://competitioncases.ec.europa.eu/cases/SA.48929>).

- r) O critério legal para a atribuição da isenção de IRS não é, pois, o de os tripulantes auferirem rendimentos de uma empresa residente noutro Estado-membro da UE ou do EEE em que vigore um regime de “tonnage tax” e tenha acolhido esta forma de tributação, mas sim o de os tripulantes auferirem rendimentos de uma empresa sujeita a tributação em sede de imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) que tenha exercido a opção pelo regime especial de determinação da matéria coletável previsto no artigo 3.º, quer estas entidades tenham as embarcações registadas no registo convencional português ou num outro Estadomembro da UE ou do EEE.
- s) O artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 92/2018, de 13 de novembro, tem um âmbito de aplicação bem definido e perfeitamente coadunado com a exposição de motivos que lhe está subjacente e que é: promover o trabalho no setor do transporte marítimo em Portugal.
- t) 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.
- u) Descendo ao caso concreto, o requerente não demonstra 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.

III – Saneamento

- 16. O presente pedido foi tempestivamente apresentado, nos termos do artigo 10.º, n.º 1 alínea a), do RJAT.
- 17. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 10.º, n.º 1, alínea a), todos do RJAT.

18. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e estão regularmente representadas, em conformidade com o disposto nos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e nos artigos 1.º a 3.º, da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.
19. Cumpre apreciar nesta sede a exceção invocada pela Requerida acerca da intempestividade do pedido de pronuncia arbitral relativamente aos atos de liquidação, referentes aos anos de 2018, 2019, 2020 e 2022.

§ Intempestividade

20. A competência dos tribunais arbitrais tributários encontra-se definida pelo artigo 2.º, do RJAT, compreendendo a apreciação de pretensões relativas à (i) declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta, bem como as relativas à (ii) declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais.
21. Em regra, a Administração Tributária está obrigada a decidir “todos os assuntos da sua competência que lhe sejam apresentados por meio de reclamações, recursos, representações, exposições, queixas ou quaisquer outros meios previstos na lei pelos sujeitos passivos ou quem tiver interesse legítimo”, conforme estabelecido pelo n.º 1 do artigo 56.º, da Lei Geral Tributária (LGT), no prazo de quatro meses (artigo 57.º, n.º 1, da LGT), dever cujo incumprimento “faz presumir o [seu] indeferimento para efeitos de recurso hierárquico, recurso contencioso ou impugnação judicial.” (artigo 57.º, n.º 5, da LGT).
22. Porém, cessa esse dever de decisão da Administração Tributária (i) quando a AT se tenha pronunciado há menos de dois anos sobre pedido do mesmo autor com idênticos objeto e fundamentos ou, (ii) se tiver sido ultrapassado o prazo legal de revisão do ato tributário (artigo 56, n.º 2, alíneas a) e b), da LGT, respetivamente).
23. Como referem Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa¹, o dever de decisão da pretensão formulada pelo mesmo interessado, com idênticos objeto e

¹ Cfr. AA citados, Lei Geral Tributária – Anotada e Comentada, Encontro da Escrita, 4.ª Edição, 2012, págs. 466/467.

fundamento, apenas se renova decorridos dois anos sobre uma anterior pronúncia da Autoridade Tributária e, nesse caso, estando a AT obrigada a praticar um novo ato, ainda que com carácter confirmativo do anterior, sempre poderá a legalidade desse novo ato ser apreciada contenciosamente.

24. Não é esta, todavia, a situação em análise no caso dos autos, no que toca ao pedido de revisão oficiosa das liquidações de IRS dos anos de 2019 e 2022, dado que, à data da apresentação (13.06.2025), uma vez que ainda não tinham decorrido dois anos sobre a anterior decisão de indeferimento das reclamações gratuitas apresentadas contra essas liquidações (03.01.2024, quanto a 2019, e 29.12.2023, quanto a 2022).
25. Nesse contexto, não existia assim dever de decisão da AT quanto ao pedido de revisão oficiosa das referidas liquidações.
26. Como tal, uma vez que a legalidade de tais atos de liquidação não foi apreciada ou discutida, porquanto inexistia, nas circunstâncias descritas, qualquer dever legal de decisão por parte da AT, inexistia neste caso objeto suscetível de ser sindicável através da impugnação judicial, nos termos previstos na alínea a) do n.º 1 do artigo 97º do CPPT e do artigo 2º do RJAT (vide, neste sentido, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 28-04-2010 proferido no processo n.º 0120/09), o que vale a dizer que não cabe no âmbito da competência material dos Tribunais Arbitrais.
27. Em função do acima exposto, é de concluir que a exceção de incompetência material do Tribunal Arbitral arguida pela Requerida terá de ser julgada procedente no que se refere às liquidações de IRS dos anos de 2019 e 2022, podendo o Tribunal conhecer o pedido de pronúncia arbitral quanto ao restante uma vez que já haviam decorrido mais de dois anos desde a pronúncia anterior por parte da AT.

IV – Matéria de Facto

IV. 1. Factos dados como provados

28. Analisada a prova produzida nos presentes autos, com relevo para a decisão da causa, consideram-se provados os seguintes factos:

- A. O Requerente marido, durante os anos de 2018, 2019, 2020, 2021, 2022 e 2023, prestou a sua atividade profissional como marinheiro de 2.^a e de 1.^a classe, ao abrigo de contrato de trabalho e ao serviço da entidade empregadora C..., atualmente denominada D...;
- B. A sociedade C... encontrava-se abrangida pelo regime especial de determinação de matéria coletável designado Tonnage Tax, em todos os referidos períodos de tributação compreendidos entre 2018 e 2023;
- C. O Requerente marido exerceu a sua atividade como tripulante do navio ..., atualmente denominado ..., navio esse também registado na Dinamarca;
- D. Fê-lo, em cada um dos períodos de tributação, com pelo menos 50% da tripulação europeia ou do Espaço Económico Europeu e por um período superior a 90 dias;
- E. Em 30/11/2022, relativamente ao ano de 2018, foi realizada a correção oficiosa pela At, através da declaração modelo 3, com a identificação nº ... - 2018 -..., da qual resultou da liquidação nº 2022..., com um valor a pagar de € 6.175,14.
- F. Em 26/10/2023, relativamente ao ano de 2019, foi realizada a correção oficiosa pela AT, através da declaração modelo 3, com a identificação nº ... - 2019 -..., da qual resultou da liquidação nº 2023..., com um valor a pagar de € 6.144,81.
- G. Em 26/07/2021, relativamente ao ano de 2020, foi submetida a declaração modelo 3 pelos Requerentes, com a identificação nº ... - 2020 -..., da qual resultou da liquidação nº 2021..., com um valor a pagar de € 5.139,22.
- H. Em 29/12/2023, relativamente ao ano de 2021, foi submetida a declaração modelo 3 pelos Requerentes, com a identificação nº ... - 2021 -..., da qual resultou da liquidação nº 2024..., com um valor a pagar de € 5.427,60.
- I. Em 19/06/2023, relativamente ao ano de 2022, foi submetida a declaração modelo 3 pelos Requerentes, com a identificação nº ... - 2022 -..., da qual resultou da liquidação nº 2023..., com um valor a pagar de € 3.191,27.
- J. Em 30/04/2024, relativamente ao ano de 2023, foi submetida a declaração modelo 3 pelos Requerentes, com a identificação nº ... - 2023 -..., da qual resultou da liquidação nº 2024..., com um valor a pagar de € 2.761,07.

- K. Os Requerentes apresentaram reclamação graciosa das liquidações de IRS dos anos de 2018, 2019, 2020 e 2022, as quais foram objeto de decisão final de indeferimento (sendo, no caso da reclamação graciosa de 2018, de indeferimento parcial)
- L. Em 13.06.2025, os Requerentes apresentaram um pedido de revisão oficiosa das liquidações de IRS dos anos de 2018, 2019, 2020, 2021, 2022 e 2023.
- M. A AT não se pronunciou sobre o pedido de revisão no prazo legal de quatro meses, tendo-se formado o respetivo indeferimento tácito em 13.10.2025.
- N. Em 12.12.2025, os Requerentes apresentaram o presente pedido de constituição do tribunal arbitral – conforme registo de entrada no SGP do CAAD.

IV. 2. Factos não provados e fundamentação da decisão da matéria de facto

29. Não há factos relevantes para a decisão da causa que não se tenham provado.

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral e os que constam do processo administrativo.

Não há controvérsia sobre a matéria de facto.

V. Matéria de Direito

- 30.** No caso em concreto cumpre apreciar se o regime de isenção de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, previsto no artigo 4º do Decreto-Lei nº 92/2018, de 13 de novembro, é aplicável aos rendimentos auferidos por um tripulante, residente fiscal em Portugal, a exercer atividade num navio operado por uma empresa dinamarquesa sujeita ao regime de “*Tonnage tax*” em conformidade com a legislação do país de origem.
- 31.** Impõe-se aqui chamar à colação os ensinamentos da Jurisprudência recente sobre esta matéria controvertida, nomeadamente a posição do CAAD na Decisão proferida no âmbito do processo n.º 20/2026-T, de 08.09.2026, que se acompanha e onde se conclui o seguinte «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.»

32. Em função do acima exposto e em suma, é de concluir que o pedido de revisão oficiosa apresentado pelos Requerentes, relativamente aos atos tributários de liquidação de IRS de 2018, 2020, 2021 e 2023 deve ser considerado procedente.
33. 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).

VII - 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:

- a) Julgar improcedente a excepção perentória de intempestividade no que se refere às liquidações de IRS de 2018 e 2020.
- b) Julgar a procedente a excepção perentória de intempestividade no que se refere às liquidações de IRS de 2019 e 2022.
- c) Declarar os tributários de liquidação de IRS n.º 2022..., de 07.12.2022, respeitante ao ano de 2018, n.º 2021..., de 30.07.2021, respeitante ao ano de 2020, n.º 2024 ..., de 05.01.2024,

respeitante ao ano de 2021, e n.º 2024 ..., de 16.07.2024, respeitante ao ano de 2023, ilegais por vício de violação de lei.

- d) Anular as liquidações de IRS de 2018, 2020, 2021 e 2023 referidas
- e) Condenar a Requerida no pagamento de juros indemnizatórios à taxa legal desde a data das liquidações de IRS referidas até ao efetivo pagamento ao abrigo dos artigos 43.º e 100.º da LGT;
- f) Condenar os Requerentes e a Requerida no pagamento das custas, em função do respetivo decaimento.

VIII - Valor da causa

De harmonia com o disposto no n.º 4 do artigo 299.º e no n.º 2 do artigo 306.º, ambos do CPC, no artigo 97.º-A do CPPT e ainda do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 28.839,11.

IX - Custas

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 24.º, n.º 4, do RJAT, e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela I anexa a esse Regulamento, fixa-se o montante das custas em € 1.530,00, que ficam a cargo dos Requerentes em 32,37% e da Requerida em 67,63%, em função do respetivo decaimento.

Notifique.

Lisboa, 20 de outubro de 2026

O Árbitro,

Francisco Melo