

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
- Artigo/Verba: Art.3º - Rendimentos da categoria B
- Assunto: Regime especial da "tonnage tax" - Tributação de rendimentos de trabalhador independente auferidos a bordo de navios registados na UE/EEE.
- Processo: 28952, com despacho de 2026-04-21, do Subdiretor-Geral da Área Gestão Tributária - IR, por delegação
- Conteúdo: Pretende o requerente que lhe seja prestada informação vinculativa quanto à aplicabilidade da isenção de IRS prevista no n.º 1 do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 92/2018, de 13 de novembro, diploma que institui um regime especial de determinação da matéria coletável com base na tonelagem de navios e embarcações («tonnage tax»), um regime fiscal e contributivo específico para os tripulantes, assim como um registo de navios e embarcações simplificado.
- Em concreto, questiona se os rendimentos obtidos pela prestação de serviços técnicos especializados a bordo de navios registados em Estados-Membros da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, auferidos no âmbito de contratos de prestação de serviços celebrados com entidades não residentes, operadoras dos navios, podem ser qualificados como "remunerações auferidas, nessa qualidade, pelos tripulantes", para efeitos da referida isenção.

FACTOS

O Requerente refere que é residente fiscal em Portugal, não sendo considerado residente fiscal em qualquer outro país, e encontra-se registado como trabalhador independente (Categoria B - rendimentos profissionais). Está igualmente enquadrado no Regime Fiscal dos Residentes Não Habituais (RNH) desde 2023.

Exerce a atividade de Engenheiro Técnico em zonas UXO e de Gestor de Obra, atuando a nível internacional. O seu trabalho consiste em desempenhar funções de supervisão UXO/EOD ou de representação do cliente, a bordo de navios de prospeção e limpeza com bandeira da União Europeia e do Espaço Económico Europeu (UE/EEE), assegurando a execução segura e eficiente de levantamentos geofísicos, investigações de alvos e operações de desativação de engenhos explosivos.

Neste contexto, presta apoio a clientes localizados na UE/EEE e fora deste, no âmbito da mitigação de riscos em zonas com engenhos explosivos localizadas em alto mar, bem como da engenharia de projetos.

As entidades a quem o requerente presta serviços não residentes fiscais em Portugal, não possuindo sede nem direção efetiva em território nacional.

Os contratos são celebrados diretamente entre o Requerente, através da sua designação comercial, e as entidades operadoras dos navios, sendo a faturação efetuada a partir de Portugal.

A atividade é desenvolvida a bordo de navios que cumprem as normas marítimas da UE/EEE, operam internacionalmente e encontram-se registados publicamente, com especificações técnicas acessíveis.

O Requerente permanece embarcado por períodos superiores a 90 dias em cada período de tributação e é titular de Caderno Marítimo válido, emitido ao abrigo da legislação da União Europeia.

Com base neste enquadramento, vem o Requerente solicitar a confirmação de que os seus rendimentos, embora enquadrados na Categoria B de IRS e decorrentes de contratos de prestação de serviços, beneficiam do regime fiscal e contributivo previsto nos artigos 4.º e 5.º do Decreto-Lei n.º 92/2018, de 13 de novembro, aplicável a tripulantes de navios abrangidos pelo regime especial de determinação da matéria coletável.

INFORMAÇÃO

1. O Decreto-Lei n.º 92/2018, de 13 de novembro, instituiu um regime especial de determinação da matéria coletável com base na tonelagem de navios, um regime fiscal e contributivo específico para os tripulantes, bem como um registo de navios e embarcações simplificado.

2. O diploma encontra-se estruturado em cinco capítulos: Capítulo I - Disposições gerais; Capítulo II - Disposições relativas à fiscalidade da atividade de transporte marítimo; Capítulo III - Benefícios fiscais e contributivos dos tripulantes; Capítulo IV - Disposições relativas ao registo de navios e embarcações; e Capítulo V - Disposições finais e transitórias.

3. Ora vejamos, relativamente à aplicabilidade do regime especial de determinação da matéria coletável com base na tonelagem de navios, nos termos do n.º 1 do art.º 2.º do Decreto-Lei n.º 92/2018, de 13 de novembro, «o capítulo II é aplicável aos navios e embarcações que exerçam atividades previstas no regime especial de determinação da matéria coletável, constante do anexo ao presente decreto-lei e que dele faz parte integrante».

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

5. Quanto aos benefícios fiscais e contributivos dos tripulantes, previstos no Capítulo III, é referido no n.º 2 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 92/2018, de 13 de novembro, que o mesmo «é aplicável aos tripulantes de navios ou embarcações registadas no registo convencional português ou num outro Estado Membro da União Europeia ou 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».

6. Com efeito, o n.º 1 do artigo 4.º do referido Decreto-Lei dispõe que «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».

7. Em termos práticos, aquilo que a disposição estabelece é que os rendimentos auferidos por tripulantes de navios ou embarcações em razão da prestação de trabalho

a bordo de navios ou embarcações registados no registo convencional português ou num outro Estado-Membro da UE ou do EEE que sejam operados por pessoas coletivas que exerçam a opção pelo regime especial de determinação da matéria coletável previsto no artigo 3.º, podem beneficiar da isenção prevista no artigo 4.º.

8. Sobre esta temática pronuncia-se o Ofício-circulado nº 20285/2025, de 06 de novembro, do Gabinete da Subdiretora-geral do IR, o qual está divulgado no Portal das Finanças.

9. Em relação à aplicabilidade do regime "Tonnage Tax" aos trabalhadores independentes, o artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 92/2018 de 13 de novembro, no Capítulo III, dispõe o seguinte:

«n.º 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 consideradas para efeitos do regime especial de determinação da matéria coletável.

n.º 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.

n.º 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.

n.º 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».

10. Nos termos anteriormente expostos, a sujeição ao Regime de determinação da matéria coletável com base na tonelagem de navios constante Decreto-Lei n.º 92/2018, de 13 de novembro, por parte da entidade pagadora dos rendimentos, é um dos pressupostos essenciais para que a isenção de IRS possa ser acionada, sendo que outro é, obviamente, que exista recebimento de rendimentos em razão da prestação de trabalho por tripulantes de navios ou embarcações daquela entidade.

11. Cumpre, assim, analisarmos o disposto no n.º 1 acima transcrito, segundo o qual se passa a citar «estão isentas do pagamento de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) as remunerações auferidas, nessa qualidade, pelos tripulantes dos navios ou embarcações (...)». À luz do exposto, assume particular relevância a análise do conceito de "remunerações".

12. Segundo o n.º 2 do artigo 2.º do Código do IRS, consideram-se remunerações, designadamente, ordenados, salários, vencimentos, gratificações, percentagens, comissões, participações, subsídios ou prémios, senhas de presença, emolumentos, participações em multas e outras remunerações acessórias, ainda que periódicas, fixas ou variáveis, de natureza contratual ou não.

13. Acresce o n.º 1 do referido artigo, que são considerados rendimentos do trabalho dependente, enquadrados na Categoria A, todas as remunerações pagas ou colocadas à disposição do seu titular provenientes de:

«a) Trabalho por conta de outrem prestado ao abrigo de contrato individual de trabalho ou de outro a ele legalmente equiparado;

b) Trabalho prestado ao abrigo de contrato de aquisição de serviços ou outro de idêntica natureza, sob a autoridade e a direção da pessoa ou entidade que ocupa a posição de sujeito ativo na relação jurídica dele resultante; (...).

14. Importa ainda analisar o parágrafo 5º do preâmbulo do Decreto-Lei em apreço, onde se dispõe expressamente o seguinte: «Torna-se, por isso, necessário e urgente garantir condições para inverter esta tendência, promovendo a criação de emprego e aumentando a atratividade e competitividade do setor. Efetivamente, o XXI Governo Constitucional considera a aposta no mar como um desígnio nacional, assente numa estratégia a médio e longo prazo sustentada na potencialização das atividades económicas do mar e na criação de oportunidades que aumentem o investimento nesta atividade, aproveitando a intensificação dos transportes marítimos, com o objetivo de criação de emprego e de afirmação geoestratégica de Portugal no mundo através do mar».

15. Podemos ver que a relevância da criação de emprego é igualmente reiterada nos parágrafos 2.º e 10.º do referido preâmbulo.

16. Em suma, cremos estar demonstrado que o benefício fiscal atribuído aos tripulantes tem, como finalidade primordial, a promoção da criação de emprego.

17. Em contrapartida, a noção de "prestação de serviços" está associada às atividades que se enquadram na Categoria B (rendimentos empresariais e profissionais), que pelo n.º 1 do artigo 3.º, n.º 1, do Código do IRS se consideram como rendimentos empresariais e profissionais:

«a) Os decorrentes do exercício de qualquer atividade comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária;

b) Os auferidos no exercício, por conta própria, de qualquer atividade de prestação de serviços, incluindo as de carácter científico, artístico ou técnico, qualquer que seja a sua natureza, ainda que conexas com atividades mencionadas na alínea anterior;

c) Os provenientes da propriedade intelectual ou industrial ou da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico, quando auferidos pelo seu titular originário».

18. Neste contexto, por prestação de serviços entende-se a atividade que a pessoa singular fornece a terceiros de forma independente, ou seja, sem vínculo de subordinação, em troca de um rendimento. Estes rendimentos enquadram-se na Categoria B do Código do IRS.

19. Em face de tudo o que antecede, formulam-se as seguintes conclusões:

a) A concessão da isenção prevista no artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 92/2018, de 13 de novembro não pode ser desassociada da opção, por parte da entidade pagadora dos rendimentos, pelo regime "tonnage tax" português.

b) Verificando-se que as empresas que exploram os navios e que pagam os rendimentos não têm sede nem direção efetiva em Portugal e que não são aqui tributadas, não pode o Requerente beneficiar do regime especial de tributação previsto no artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 92/2018, de 13 de novembro.

c) Atendendo a que o «trabalho consiste, geralmente, em desempenhar funções de

Supervisor UXO/EOD ou Representante do Cliente a bordo de navios de prospeção e limpeza com bandeira da UE/EEE, onde assegura a execução segura e eficiente de levantamentos geofísicos, investigações de alvos e operações de desativação de engenhos explosivos», que «as entidades a quem o Cliente presta serviços não são residentes fiscais em Portugal, ou seja, não têm sede nem direção efetiva em território nacional», bem como que «os contratos de prestação de serviços são celebrados entre as entidades operadoras dos navios e o Requerente (...)» fica demonstrado a existência de múltiplas relações com diferentes entidades e que a sua atividade é desempenhada de forma independente (sem vínculo de subordinação).

d) Tal é corroborado, pelos elementos contratuais juntos pelo Requerente, dos quais resulta que a atividade é exercida com autonomia técnica e decisória, sem supervisão ou direção direta da entidade contratante, não obstante poderem ser fixadas orientações quanto ao resultado final da prestação.

e) Da conjugação destes elementos resulta, que os rendimentos em causa se qualificam como rendimentos empresariais e profissionais, enquadráveis na Categoria B do Código do IRS. E sendo prestação de serviços, não configura propriamente criação de emprego, sendo que a qualquer momento esse vínculo pode ser substituído e/ou cessado, não conferindo a estabilidade própria da relação de um emprego subordinado.

f) Desta forma, verifica-se, uma vez mais, que os rendimentos auferidos não se tratam de "remunerações auferidas, nessa qualidade, pelos tripulantes dos navios ou embarcações", nem se integra na promoção de criação de emprego.

g) Assim, conclui-se que o Requerente, não pode beneficiar do regime especial de tributação previsto no artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 92/2018, de 13 de novembro.