

Ofício Circulado N.º: 20285  
Data: 2025-11-06  
Entrada Geral:  
N.º Identificação Fiscal (NIF):  
Sua Ref.ª:  
Técnico: MJM

Exmos. Senhores

Subdiretores-Gerais  
Diretor da UGC  
Diretores de Serviços  
Diretores de Finanças  
Chefes de Finanças

**Assunto:** ÂMBITO DA ISENÇÃO DE IRS PREVISTA NO N.º 1 DO ART. 4.º DO DL N.º 92/2018, DE 13/11 - REGIME ESPECIAL DE DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA COLETÁVEL COM BASE NA TONELAGEM DE NAVIOS E EMBARCAÇÕES (TONNAGE TAX)

Tendo sido suscitadas dúvidas sobre o âmbito da isenção de IRS prevista no n.º 1 do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 92/2018, de 13 de novembro, informa-se que, por meu despacho de 20-10-2025, foi sancionado o seguinte entendimento:

1. O Decreto-Lei n.º 92/2018, de 13 de novembro, definiu um novo enquadramento jurídico para a marinha mercante, instituindo um regime especial de determinação da matéria coletável com base na tonelagem de navios, um regime fiscal e contributivo específico para os tripulantes, assim como um registo de navios e embarcações simplificado.
2. Podem optar pelo regime especial de determinação da matéria coletável com base na tonelagem de navios 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.º-A do Código do IRC, de acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 1.º do regime especial de determinação da matéria coletável aplicável às atividades de transporte marítimo (doravante “tonnage tax”), aprovado em anexo ao referido decreto-lei.
3. Relativamente ao regime fiscal e contributivo específico para os tripulantes, inserido no Capítulo III do Decreto-Lei n.º 92/2018, de 13 de novembro, encontra-se previsto no artigo 4.º que:  
*“1 - Estão isentas do pagamento de imposto sobre o rendimento das 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”.

4. Decorre do n.º 2 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 92/2018, de 13 de novembro, que “O capítulo III 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 utilizados por pessoas coletivas que exerçam a opção pelo regime especial de determinação da matéria coletável e afetos às atividades previstas neste regime”.
5. Resulta, assim, da letra da lei 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, pelo que se entende que a menção “neste regime” remete única e exclusivamente para o regime especial de determinação da matéria coletável previsto no referido diploma, ou seja, a sujeição ao regime de “*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 aos tripulantes.
6. Entendimento que é reforçado tendo em consideração o que se encontra referido no n.º 2 do artigo 2.º da Lei n.º 42/2018, de 9 de agosto, diploma que conferiu ao Governo a autorização para legislar nesta matéria, e, bem assim, o que fica dito no preâmbulo do Decreto-Lei n.º 92/2018 de 13 de novembro, porquanto destes elementos não pode resultar qualquer outro entendimento que não seja o de que a disposição “neste regime” constante do n.º 2 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 92/2018 de 13 de novembro remete única e exclusivamente para o regime especial de determinação da matéria coletável previsto no referido diploma e não para qualquer outro.
7. Assim, refere-se Lei n.º 42/2018 de 9 de agosto:
- «(...) 2 - A autorização legislativa para a criação de um regime fiscal e contributivo aplicável os tripulantes, visa:

- a) *Estabelecer uma isenção de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) para as remunerações auferidas, nessa qualidade, pelos tripulantes de navios ou embarcações registados no registo convencional português ou num outro Estado-Membro da União Europeia ou de um Estado parte do Acordo sobre o Espaço Económico Europeu, condicionada à permanência a bordo do tripulante pelo período mínimo de 90 dias em cada período de tributação, sendo limitada a aplicação da isenção, quando estejam em causa navios que efetuam serviços regulares de passageiros entre portos do Espaço Económico Europeu, aos tripulantes que tenham nacionalidade de um Estado-Membro da União Europeia ou de um Estado parte do Acordo sobre o Espaço Económico Europeu;*
- b) *Prever, no caso dos tripulantes de navios ou embarcações registados no registo convencional português ou num outro Estado-Membro da União Europeia ou de um Estado parte do Acordo sobre o Espaço Económico Europeu, a fixação de uma taxa contributiva mais favorável, como forma de estimular a criação de emprego no sector de transporte marítimo, nos termos do artigo 56.º do Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social, sendo limitada a sua aplicação, quando estejam em causa navios que efetuam serviços regulares de passageiros entre portos do Espaço Económico Europeu, aos tripulantes que tenham nacionalidade de um Estado-Membro da União Europeia ou de um Estado parte do Acordo sobre o Espaço Económico Europeu;*
- c) *Associar o regime fiscal e contributivo previsto nas alíneas anteriores à adesão ao regime especial de determinação da matéria coletável».*

E, no preâmbulo do Decreto-Lei n.º 92/2018, de 13 de novembro, pode ler-se:

«(,,) O regime fiscal proposto para os tripulantes e a fixação de uma taxa contributiva global reduzida visam incentivar o investimento e promover o trabalho no setor do transporte marítimo em Portugal, criando oportunidades para os jovens e fomentando a formação de um número suficiente de marítimos que obste à atual escassez de recursos humanos com as habilitações necessárias, devido em parte à inexistência de saídas profissionais.»

8. Mas também o propósito da lei aponta neste sentido. Com efeito, muitos países tomaram medidas para reforçar a atratividade internacional dos seus registos de navios, nomeadamente por via da introdução de um imposto sobre a tonelagem (“*tonnage tax*”) para se tornarem mais competitivos a nível mundial. E, a maior parte dos países que adotaram regimes de tributação com base na tonelagem não privilegia a necessidade de as companhias de navegação registarem os seus navios no país (vínculo de pavilhão), mas fazem depender os seus regimes da criação de um vínculo económico para que os armadores possam beneficiar do regime, pelo que se torna necessário assegurar que as companhias de navegação que possam provar a propriedade e a gestão estratégica de um navio, residam nesse Estado.

9. Ora, 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. A sujeição ao regime de “*tonnage tax*” por parte da entidade pagadora dos rendimentos é um dos pressupostos essenciais para que a isenção de IRS possa ser acionada, sendo que o outro é, obviamente, que exista recebimento de rendimentos em razão da prestação de trabalho por tripulantes de navios ou embarcações daquela entidade.

Resulta claro que a concessão da isenção não é desassociada da opção, por parte da entidade pagadora dos rendimentos, pelo regime “*tonnage tax*” português. 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.

Se a intenção do Legislador fosse a de atribuir uma isenção de IRS a todos os rendimentos recebidos por tripulantes não teria, por certo, deixado de consagrar expressamente uma tal solução, admitindo que qualquer tripulante pudesse, simplesmente e em qualquer circunstância, receber rendimentos pagos por entidades que não exercessem a opção pelo regime português, mas não foi esta a opção do legislador, nem é o espírito do diploma.

10. Face ao que antecede, entende-se existir uma total coincidência entre o significado literal e o espírito da lei, ao concluir-se que:
- 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) Os rendimentos auferidos por tripulantes 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 não exerçam 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, não podem beneficiar da isenção prevista no seu artigo 4.º.”

Com os melhores cumprimentos,

A Subdiretora Geral,