

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 785/2025-T

Tema: IRS. Isenção Pensões de Reforma – NATO (artigo 37º n.º 1 al. b) EBF)

SUMÁRIO

O benefício fiscal consagrado na alínea b) do n.º 1 do artigo 37.º do EBF, apenas abrange os rendimentos pagos em razão do exercício efetivo de funções ou, por outras palavras, rendimentos que decorrem ou estão associados à prestação efetiva de trabalho, encontrando-se, por isso, excluídos os rendimentos posteriores à relação jurídica laboral, ou seja, em situações de reforma.

DECISÃO ARBITRAL

A árbitra, Andreia Ribeiro, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o Tribunal Arbitral Singular, constituído em 10-11-2025, decide o seguinte:

I- RELATÓRIO

1. **A...** com o NIF ... adiante designado por “Requerente”, veio, ao abrigo do n.º 1 do artigo 3.º e al. a) do n.º 2 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (adiante apenas designado por RJAT), em conjugação com o artigo 99.º e com o n.º 1 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), requerer a constituição de tribunal arbitral, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “AT” ou “Requerida”), com vista à pronúncia arbitral sobre pedido de declaração de ilegalidade e consequente anulação do ato de liquidação de IRS, do ano de 2023 (ID 2025...) no valor de

€19.238,18 (dezanove mil duzentos e trinta e oito euros e dezoito cêntimos), e o direito ao pagamento de juros indemnizatórios.

2. O Requerente juntou 5 documentos.
3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 10-11-2025.
4. O Requerente não exerceu o direito à nomeação de árbitro, pelo que, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou como árbitro do Tribunal Arbitral a signatária, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.
5. As partes foram notificadas da designação do árbitro em 21-10-2025, não tendo arguido qualquer impedimento.
6. O Tribunal Arbitral foi constituído em 10-11-2025, sendo que ainda nesse dia foi a Requerida notificada para, no prazo de 30 (trinta) dias apresentar a sua resposta e juntar cópia do processo administrativo, e, querendo, solicitar a produção de prova adicional.
7. Em 10-12-2025, a Requerida apresentou resposta e juntou aos autos o processo administrativo.
8. Por Despacho Arbitral, de 12-01-2026, analisados os elementos carreados para os autos, considerou-se desnecessária a produção de prova testemunhal, dispensando-se por isso a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal na condução do processo, e em ordem a promover a celeridade, simplificação e informalidade deste, cf. artigos 19.º n.º 2 e 29.º n.º 2 do RJAT. As partes foram notificadas para, querendo, produzirem alegações escritas, no prazo de dez dias a partir da notificação do despacho.
9. As partes não apresentaram alegações escritas.
10. A fundamentar o seu pedido de pronúncia arbitral, com vista à declaração de ilegalidade e conseqüente anulação do acto de liquidação de IRS aqui em discussão, invoca o **Requerente**, de entre o mais, o seguinte:

- a)** O Requerente impugna a liquidação de IRS de 2023, com referência n.º 2025..., relativa ao montante pago pela NATO/OTAN a título de pensão de reforma, no valor de €75.389,00 (setenta e cinco mil trezentos e oitenta e nove euros), peticionando a declaração de ilegalidade da liquidação e a sua anulação;
- b)** Começa por sustentar a tempestividade do pedido, alegando que a nota de liquidação apenas foi comunicada para pagamento voluntário até 3 de junho de 2025, pelo que o pedido arbitral foi apresentado dentro do prazo legal;
- c)** No enquadramento factual, afirma que foi notificado pela AT do projeto de decisão relativo à declaração de IRS de 2023, no qual se considerava que se encontrava em falta a declaração de rendimentos provenientes da Bélgica, pagos pela NATO, no valor de €75.389,00, (setenta e cinco mil trezentos e oitenta e nove euros), correspondente à sua pensão de reforma;
- d)** O Requerente refere que, na declaração de IRS de 2023, declarou tal valor no anexo H, por entender que se tratava de rendimento isento, ao passo que a AT defendeu que o mesmo deveria ter sido declarado no anexo J;
- e)** O Requerente pagou a liquidação sob protesto, apenas para evitar execução fiscal e juros adicionais, sem prescindir da discussão da legalidade do ato;
- f)** O Requerente sustenta que a liquidação é ilegal por erro nos pressupostos de direito, defendendo a aplicação efetiva da isenção prevista no artigo 37.º n.º 1 alínea b) do EBF;
- g)** Alega o Requerente que foi a própria AT que anteriormente indicou que os rendimentos de pensão da NATO deveriam ser declarados no anexo H;
- h)** Invoca, a este propósito, uma notificação da AT relativa ao IRS de 2016, respeitante a contribuintes em situação que considera idêntica, da qual resultaria que a pensão de reforma da NATO deveria ser declarada no anexo H;
- i)** Entende, por isso, existir contradição da AT, por anteriormente ter indicado o anexo H e agora defender a declaração no anexo J.

- j)** Em reforço do princípio da confiança, invoca o Requerente que, nos anos anteriores a 2023, a AT teria entendido que as pensões em causa estavam abrangidas pela isenção e deveriam ser indicadas no anexo H;
- k)** No plano do direito internacional, invoca o artigo 19.º da Convenção de Ottawa, segundo o qual os funcionários da NATO seriam isentos de impostos sobre vencimentos e emolumentos pagos pela Organização na qualidade de funcionários;
- l)** Defende que continua a existir um vínculo com a NATO, ainda que se encontre reformado, e que a norma internacional não distingue funcionários ativos de inativos;
- m)** Sustenta que os termos “vencimentos” e “emolumentos” devem abranger pensões de reforma, por estas constituírem uma forma de remuneração atribuída pela NATO aos seus funcionários inativos;
- n)** Acrescenta que, se o vínculo com a NATO não existisse, a pensão não teria sido atribuída, e que, se o Requerente desrespeitasse esse vínculo, poderia perder o direito à pensão;
- o)** Invoca igualmente o artigo 7.º do Protocolo de Paris, considerando que deve ser interpretado no mesmo sentido da Convenção de Ottawa e invoca ainda a Resolução da Assembleia da República n.º 221/2019, relativa ao Acordo Suplementar à Convenção de Ottawa, sustentando que os Civis Internacionais da OTAN estão isentos de impostos sobre salários e emolumentos pagos nessa qualidade, bem como das contribuições para regimes portugueses de segurança social e pensões, desde que abrangidos por planos de pensões e seguros de grupo da OTAN;
- p)** Afirma enquadrar-se como NIC, isto é, Civil Internacional da NATO, precisamente por auferir pensão da Organização;
- q)** Invoca o princípio da igualdade fiscal, chamando à colação o regime dos funcionários e agentes da União Europeia, que beneficiam de isenção sobre vencimentos, salários e emolumentos pagos pela União e defende que, por igualdade de circunstâncias, se os rendimentos e pensões dos funcionários da União Europeia podem estar isentos de IRS, também a pensão da NATO deveria beneficiar de idêntico tratamento;

- r) Alega ainda violação do princípio da proporcionalidade e da equidade tributária, por entender injusto que rendimentos de funcionários da NATO no ativo, alegadamente superiores, estejam isentos, enquanto pensões de reformados, alegadamente inferiores, sejam tributadas;
- s) Sublinha que a pensão é paga integralmente pela NATO, em contexto autónomo do Estado português, sem qualquer contribuição financeira deste, considerando injustificada a tributação pelo Estado português e sustenta que a isenção decorre do Tratado da NATO e não propriamente do EBF, sendo este apenas a norma interna que prevê o englobamento para determinação da taxa aplicável aos restantes rendimentos;
- t) Defende que o Tratado da NATO não pode ser violado pelo Estado português e prevalece sobre legislação interna que o contrarie e invoca o artigo 8.º da CRP, nos termos do qual as normas e princípios de direito internacional fazem parte integrante do direito português, concluindo que a AT não pode praticar atos contrários à Convenção de Ottawa e ao Protocolo de Paris;
- u) Conclui que a pensão deve beneficiar da isenção prevista no artigo 37.º, n.º 1, alínea b), do EBF, por respeito pelos princípios da igualdade fiscal, legalidade e confiança.
- 11.** A Requerida, **Autoridade Tributária e Aduaneira** ofereceu resposta, acompanhada do Processo Administrativo, alegando, em síntese:
- a) O PPA tem como objeto do processo a liquidação de IRS n.º 2025..., referente ao ano de 2023;
- b) Considera que a questão controvertida consiste em saber se o montante de €75.389,00, pago ao Requerente pela NATO a título de pensão de reforma, está isento de IRS ao abrigo do artigo 37.º n.º 1 alínea b) do EBF;
- c) Sustenta que os rendimentos auferidos pelo Requerente estão sujeitos a tributação e devem ser declarados no anexo J, enquanto rendimentos auferidos no estrangeiro;
- d) Invoca que esta posição encontra respaldo na lei e na jurisprudência arbitral, designadamente nas decisões proferidas nos processos n.º 107/2025-T e n.º 167/2025-T;

- e)** No plano factual, a AT afirma que, em 2023, o Requerente, residente em Portugal, auferiu €75.389,00 (setenta e cinco mil trezentos e oitenta e nove euros), pagos pela NATO a título de pensão de reforma;
- f)** Refere que o Requerente apresentou a declaração Modelo 3 de IRS em 26 de junho de 2024, tendo inscrito esse montante no anexo H, quadro 4, inicialmente sob o código 401 relativo a remunerações do pessoal de missões diplomáticas e consulares;
- g)** Esclarece que foi instaurado um processo de divergência, posteriormente encerrado com a entrega de declaração de substituição, em que o Requerente manteve o rendimento no anexo H, apenas alterando o código para 402, relativo a remunerações do pessoal ao serviço de organizações estrangeiras ou internacionais;
- h)** A AT notificou o Requerente para apresentar declaração de substituição, removendo o rendimento do anexo H e declarando-o no anexo J, quadro 5A e 5C;
- i)** Indicou expressamente que, após análise do protocolo celebrado entre Portugal e a NATO e do Acordo Suplementar, verificou que não estava prevista isenção de pensões, mas apenas de salários e emolumentos e indicou ainda que a isenção apenas abrange rendimentos auferidos em razão do exercício efetivo de funções e não pensões;
- j)** Após o exercício do direito de audiência prévia, em que o Requerente reiterou que a pensão seria enquadrável no anexo H, a AT manteve a sua posição e emitiu a liquidação oficiosa, considerando o rendimento no anexo J, sob o código H01 — rendimentos de pensões obtidos no estrangeiro;
- k)** Entende que o artigo 37.º n.º 1 alínea b) do EBF exige três pressupostos cumulativos: existência de isenção prevista em direito internacional aplicável ou reciprocidade; qualidade de membro do quadro de pessoal ao serviço de organização estrangeira ou internacional; e remunerações auferidas nessa qualidade e considera que o Requerente não reúne esses pressupostos;
- l)** Entende que, em 2023, o Requerente não estava ao serviço da NATO, pelo que as quantias recebidas não foram pagas em razão do exercício efetivo de funções, mas por força do estatuto de aposentado;

-
- m)** Defende que o conceito de “remunerações” pressupõe uma contrapartida pela efetiva prestação de trabalho, não incluindo situações de reforma ou aposentação;
- n)** Invoca o artigo 2.º do CIRS para demonstrar que o conceito de remuneração, ainda que amplo, abrange formas de rendimento relacionadas com prestação efetiva de trabalho ou exercício de funções;
- o)** Sustenta que os rendimentos pagos pela NATO não pressupõem o exercício de funções pelo Requerente em 2023, tendo sido pagos na qualidade de aposentado, o que corresponde a regime jurídico-tributário distinto;
- p)** Admite que, enquanto o Requerente se encontrava no ativo, os rendimentos pagos pela NATO seriam enquadráveis na categoria A e beneficiariam da isenção do artigo 37.º do EBF, todavia, entende que, após a aposentação, os valores pagos pela NATO têm natureza de rendimentos de pensões, enquadráveis na categoria H, deixando de beneficiar da isenção;
- q)** Sustenta que não existe qualquer norma de direito internacional que conceda isenção de IRS sobre pensões pagas pela NATO/OTAN a ex-funcionários ou pensionistas;
- r)** Sublinha que o artigo 19.º Convenção de Ottawa está integrado no capítulo “Pessoal internacional e peritos ao serviço da Organização”, o que demonstra que se dirige a pessoal em exercício de funções, sendo que tal disposição legal se refere a vencimentos e emolumentos pagos a funcionários da Organização, e não a pensões de reforma ou aposentação pagas a ex-funcionários ou pensionistas;
- s)** Entende que a mesma interpretação deve ser retirada do artigo 7.º do Protocolo de Paris, cujo texto considera idêntico ao artigo 19.º da Convenção de Ottawa;
- t)** Quanto ao Acordo Suplementar aprovado pela Resolução da Assembleia da República n.º 221/2019, a AT reconhece que o Requerente invoca a norma relativa aos Civis Internacionais da OTAN, mas entende que tal invocação é insuficiente porquanto não demonstra o Requerente factos concretos que preencham esse estatuto;
- u)** Conclui que dos autos apenas resulta que o Requerente trabalhou para a NATO e auferiu atualmente pensões pagas por essa Organização na qualidade de reformado;

- v) Quanto ao Protocolo relativo aos Privilégios e Imunidades da União Europeia, a AT sustenta que este se aplica apenas às instituições, órgãos e organismos da União Europeia, e não à NATO, que obedece a instrumentos jurídicos próprios e distintos;
- w) No que respeita ao princípio da igualdade, a AT entende que não há violação, porque uma pensão de reforma não é um vencimento;
- x) Quanto ao princípio da confiança, a AT invoca a decisão arbitral n.º 107/2025-T, segundo a qual a documentação relativa a 2018 não permite concluir, sem margem para dúvidas, que a AT tivesse entendido que as pensões da NATO estavam abrangidas por isenção;
- y) Conclui que a liquidação controvertida não merece censura, por ter feito correta aplicação da lei aos factos, em consonância com as decisões arbitrais n.º 107/2025-T e n.º 167/2025-T;
- z) Por consequência, defende a improcedência do pedido arbitral e a inexistência de direito a juros indemnizatórios.

II- SANEAMENTO

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, sendo beneficiárias de legitimidade processual e encontram-se regulamente representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

A AT procedeu à designação dos seus representantes nos autos e o Requerente juntou procuração, encontrando-se, assim, as Partes devidamente representadas.

Em conformidade com o preceituado nos artigos 2.º n.º 1 alínea a), 5.º, 6.º n.º 1 e 11.º n.º 1 do RJAT, o Tribunal é competente em razão da matéria e encontra-se regularmente constituído.

O processo não enferma de nulidades.

Não foram identificadas questões que obstem ao conhecimento do mérito pelo que cumpre apreciar e decidir.

III- FUNDAMENTAÇÃO

3.1. DA FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

3.1. Factos provados

Atendendo às alegações fáticas do Requerente e da Requerida e aos elementos carreados para os autos, consideram-se provados, de entre os que são essenciais para o objeto do processo e para as questões relevantes para a decisão da causa, os seguintes factos:

1.º O Requerente apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral junto do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), tendo por objeto a liquidação de IRS relativa ao ano de 2023, com a referência n.º 2025..., peticionando a respetiva declaração de ilegalidade e consequente anulação;

2.º A liquidação impugnada respeita ao imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) do ano de 2023 e tem por base a consideração, pela Autoridade Tributária e Aduaneira, de rendimentos auferidos pelo Requerente provenientes da Bélgica, pagos pela Organização do Tratado do Atlântico Norte (NATO/OTAN), no montante de €75.389,00 (setenta e cinco mil trezentos e oitenta e nove euros), a título de pensão de reforma;

3.º Em 26 de junho de 2024, o Requerente apresentou a declaração anual de rendimentos Modelo 3 de IRS relativa ao ano de 2023, na qual declarou o montante de €75.389,00 (setenta e cinco mil trezentos e oitenta e nove euros) no anexo H, quadro 4, inicialmente sob o código 401 — remunerações do pessoal das missões diplomáticas e consulares;

4.º Na sequência da entrega da referida declaração, foi instaurado o processo de divergência n.º ..., com o motivo D97 — rendimentos da categoria A isentos sem DMR, tendo a Autoridade Tributária e Aduaneira promovido a análise da situação declarativa do Requerente;

5.º Em 29 de agosto de 2024, o Requerente apresentou declaração de substituição relativa ao mesmo período de tributação, na qual manteve o montante de €75.389,00 no anexo H, quadro 4, alterando apenas o código do rendimento para 402 — remunerações do pessoal ao serviço de organizações estrangeiras ou internacionais;

6.º A declaração de substituição apresentada deu origem ao processo de divergência n.º..., tendo a Autoridade Tributária e Aduaneira prosseguido a análise da situação declarativa do Requerente;

7.º No âmbito do referido processo de divergência, o Requerente foi notificado, através do ofício n.º..., de 19 de fevereiro de 2025, para proceder à apresentação de declaração de substituição relativa ao IRS de 2023, no prazo de 15 dias;

8.º Na referida notificação, foi indicado ao Requerente que deveria remover o rendimento inscrito no anexo H, quadro 4, e proceder à sua inscrição no anexo J, quadro 5A e quadro 5C, por se tratar de rendimento de pensões obtido no estrangeiro;

9.º No anexo J, quadro 5A, foi indicado pela Autoridade Tributária e Aduaneira que o rendimento deveria ser declarado sob o código H01 — pensões, com referência ao país 56 — Bélgica, no valor bruto de €75.389,00, com contribuições para regimes de proteção social e imposto pago no estrangeiro indicados como €0,00;

10.º No anexo J, quadro 5C, foi igualmente indicado que a origem da pensão correspondia a emprego anterior;

11.º Da fundamentação constante do ofício n.º ..., de 19 de fevereiro de 2025, consta que, após análise do protocolo celebrado entre Portugal e a NATO e do Acordo Suplementar aplicável, a Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu não estar prevista isenção para pensões, mas apenas para salários e emolumentos;

12.º A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que a isenção apenas abrange rendimentos auferidos em razão do exercício efetivo de funções;

13.º O Requerente exerceu o direito de audição prévia no âmbito do referido procedimento de divergência, mantendo a posição de que o rendimento deveria ser enquadrado no anexo H e considerado isento de tributação;

14.º No âmbito do exercício do direito de audição, o Requerente defendeu que uma pensão de reforma não deixa de constituir um vencimento, devendo, por isso, ser enquadrada como rendimento abrangido pela isenção;

15.º Não tendo sido acolhida a posição apresentada em sede de audiência prévia, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu liquidação oficiosa de IRS relativa ao ano de 2023, considerando o rendimento em causa como rendimento de pensões obtido no estrangeiro, a declarar no anexo J, sob o código H01;

16.º A liquidação oficiosa emitida desconsiderou o enquadramento do rendimento como rendimento isento no anexo H, procedendo à sua tributação em sede de IRS;

17.º A liquidação referida constitui o ato tributário objeto do presente pedido de pronúncia arbitral;

18.º A nota de liquidação de IRS em causa fixou como data-limite de pagamento voluntário o dia 3 de junho de 2025;

19.º O Requerente procedeu ao pagamento do imposto liquidado, sob protesto, com o objetivo de evitar a instauração de processo de execução fiscal e o vencimento de juros adicionais, sem prescindir da impugnação da legalidade da liquidação;

3.2. Factos não provados

Tendo em consideração aquele que é o objeto do processo, para além dos factos que se encontram em contradição com os julgados provados e da prejudicada por estes e excluindo-se aqueles que são meramente conclusivos, julgam-se não provados todos os demais factos alegados que se mostrem em contradição com os dados como provados ou que excedam o objeto dos presentes autos.

IV- FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO

Ao Tribunal incumbe o dever de selecionar os factos que interessam à decisão, discriminar a matéria que julga provada e declarar, se for o caso, a que considera não provada, não tendo de se pronunciar sobre todos os elementos da matéria de facto alegados pelas partes, tal como decorre dos termos conjugados do artigo 123.º, n.º 2, Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”) e do artigo 607.º, n.º 3, do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º n.º 1 alíneas a) e e) do RJAT.

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram assim selecionados e conformados em função da sua relevância jurídica, a qual é definida tendo em conta as várias soluções plausíveis das questões de direito para o objeto do litígio, tal como resulta do artigo 596.º n.º 1 do CPC aplicável *ex vi* do artigo 29.º n.º 1 alínea e) do RJAT.

Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação aos factos alegados pelas partes, na sua íntima e prudente convicção, formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo, e de acordo com as regras da experiência (cf. artigo 16.º alínea e) do RJAT e artigo 607.º n.º 4 do CPC aplicável *ex vi* artigo 29.º n.º 1 alínea e) do RJAT).

Pelo que só relativamente a factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, a factos que só possam ser provados por documentos, a factos que estejam plenamente provados por documentos, acordo ou confissão, ou quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (e.g., força probatória plena dos documentos autênticos, cfr. artigo 371.º do Código Civil), é que não domina, na apreciação das provas produzidas, o referido princípio da livre apreciação (cf. artigo 607.º n.º 5 do CPC aplicável *ex vi* artigo 29.º n.º 1 alínea e) do RJAT).

O Tribunal arbitral considera provados, com relevo para a decisão da causa, os factos acima elencados e dados como assentes, tendo por base a análise crítica e conjugada dos documentos juntos aos autos, dos factos alegados pelas partes que não foram impugnados e, a adequada ponderação dos mesmos à luz das regras da racionalidade, da lógica e da experiência comum, e segundo juízos de normalidade e razoabilidade.

Face ao exposto não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja validade terá de ser aferida em relação à concreta matéria de facto consolidada.

V- MATÉRIA DE DIREITO

A questão de direito que cumpre apreciar consiste em determinar se os rendimentos auferidos por sujeito passivo residente em território português, pagos pela Organização do Tratado do Atlântico Norte, NATO/OTAN, a título de pensões de reforma, podem ser enquadrados no âmbito da isenção de IRS prevista no artigo 37.º n.º 1 alínea b) do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

A apreciação centra-se, pois, na legalidade da consideração desses rendimentos como rendimentos tributáveis de pensões, e não como remunerações isentas auferidas por pessoal ao serviço de organizações internacionais.

O ponto de partida da análise deve situar-se na natureza dos benefícios fiscais.

Nos termos do artigo 2.º n.º 1 do EBF, os benefícios fiscais são medidas de carácter excecional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem.

A norma é particularmente importante, porque impede que a isenção fiscal seja concebida como regra ou como extensão natural de um estatuto pessoal ou profissional. Pelo contrário, a isenção só opera quando todos os seus pressupostos normativos se mostrem rigorosamente preenchidos.

A falta de pressupostos de aplicação do benefício tem por efeito imediato a reposição da tributação-regra. Esta ideia constitui o primeiro pilar da fundamentação jurídica e deve ser mantida como critério de controlo da legalidade do ato tributário.

O artigo 37.º do EBF tem por epígrafe «Isenção do pessoal das missões diplomáticas e consulares e das organizações estrangeiras ou internacionais».

A al. b) do seu n.º 1 estabelece que fica isento de IRS, nos termos do direito internacional aplicável ou desde que haja reciprocidade, o pessoal das missões diplomáticas e consulares, quanto às remunerações auferidas nessa qualidade, e o pessoal ao serviço de organizações estrangeiras ou internacionais, quanto às remunerações auferidas nessa qualidade.

A alínea b) do n.º 1 é, assim, a norma diretamente aplicável à situação das organizações internacionais porquanto sua formulação permite identificar, com clareza, três elementos cumulativos.

O primeiro é subjetivo: o beneficiário tem de ser pessoal ao serviço de uma organização estrangeira ou internacional.

O segundo é objetivo: a isenção apenas abrange remunerações.

O terceiro é relacional ou causal: essas remunerações têm de ser auferidas «*nessa qualidade*», isto é, em razão da qualidade de pessoal ao serviço da organização.

A estes acresce um elemento normativo prévio: a isenção tem de operar «nos termos do direito internacional aplicável» ou desde que haja reciprocidade.

Resulta, assim, da referida norma que são pressupostos do benefício fiscal a isenção estar prevista em direito internacional aplicável ou haver reciprocidade, tratar-se de membro do quadro de pessoal ao serviço de organizações estrangeiras ou internacionais e as remunerações serem auferidas nessa qualidade.

A expressão «nessa qualidade» não pode ser desvalorizada.

Ela delimita o âmbito material da isenção e impede que se considerem abrangidos todos os rendimentos que, de algum modo remoto, tenham origem numa organização internacional.

A isenção não incide sobre qualquer pagamento efetuado pela organização; incide apenas sobre remunerações pagas a pessoal ao seu serviço e por causa dessa prestação funcional.

A norma exige, portanto, uma conexão atual e funcional entre o rendimento, o estatuto do beneficiário e a atividade exercida.

Assim, não basta que o rendimento seja pago pela NATO/OTAN.

Não basta também que o sujeito passivo tenha sido, no passado, funcionário ou agente daquela organização.

É indispensável que, no momento relevante, o sujeito passivo aufera remunerações enquanto pessoal ao serviço da organização.

A cessação do vínculo laboral, acompanhada da passagem à situação de reforma, altera a natureza do rendimento e afasta a conexão funcional exigida pela norma.

Do ponto de vista da técnica jurídica, a norma contém uma dupla limitação: por um lado, uma limitação subjetiva, porque apenas abrange pessoal ao serviço; por outro, uma limitação objetiva, porque apenas abrange remunerações. A pretensão de abranger pensões de reforma teria de superar simultaneamente estes dois limites, demonstrando que o pensionista continua a ser pessoal ao serviço e que a pensão constitui remuneração auferida nessa qualidade.

A norma do artigo 37.º n.º 1 alínea b) do EBF não isenta «rendimentos» em geral, nem «pagamentos» efetuados por organizações internacionais, mas apenas «remunerações».

A remuneração é, na sua aceção jurídico-fiscal e jurídico-laboral, a contrapartida da prestação de trabalho ou do exercício de funções, pelo que pressupõe uma relação funcional em curso e uma atividade efetiva que justifique o pagamento.

Também o Código do IRS no artigo 2.º ao regular os rendimentos da categoria A, considera rendimentos do trabalho dependente as remunerações pagas ou postas à disposição do titular provenientes de trabalho por conta de outrem, trabalho prestado sob autoridade e direção de outrem, ou exercício de função, serviço ou cargo públicos.

O n.º 2 do mesmo preceito exemplifica essas remunerações através de ordenados, salários, vencimentos, gratificações, percentagens, comissões, participações, subsídios, prémios, senhas de presença, emolumentos e outras remunerações acessórias.

O traço comum é sempre a conexão com a prestação de trabalho ou com o exercício de funções.

Embora inexista uma definição única de remuneração, o CIRS e o Código do Trabalho oferecem uma delimitação suficiente, permitindo concluir que o conceito está sempre relacionado com aquilo que o trabalhador recebe enquanto se encontra no ativo.

Daí a afirmação central, que deve ser aqui reiterada: o benefício fiscal consagrado na alínea b) do n.º 1 do artigo 37.º do EBF apenas abrange os rendimentos pagos em razão do

exercício efetivo de funções ou, por outras palavras, rendimentos que decorrem ou estão associados à prestação efetiva de trabalho.

Ficam, por isso, excluídos os rendimentos típicos de pessoas retiradas da vida laboral ativa, isto é, os rendimentos pagos em situação de reforma.

Neste sentido foram já proferidas, pelo CAAD, decisões arbitrais relevantes nesta matéria, refletidas, designadamente, nos Processos n.º 107/2025-T, 167/2025-T, 708/2025-T e 666/2025-T.

A passagem da situação ativa para a situação de reforma altera, pois, a causa jurídica do pagamento.

Enquanto o trabalhador está no ativo, os valores pagos pela NATO/OTAN são enquadráveis como rendimentos do trabalho dependente, categoria A, podendo, se verificados os demais pressupostos, beneficiar da isenção prevista no artigo 37.º.

A partir do momento em que ocorre a aposentação ou reforma, os valores pagos deixam de constituir remuneração de trabalho e passam a assumir natureza de pensões, categoria H, sujeitas ao regime próprio das pensões.

A distinção entre categoria A e categoria H não é puramente formal porquanto exprime uma diferença substancial entre rendimentos que remuneram atividade e rendimentos que substituem rendimentos de atividade cessada, sendo que o legislador fiscal trata-os separadamente porque correspondem a pressupostos económicos e jurídicos distintos.

Tal distinção deve repercutir-se na interpretação dos benefícios fiscais, sobretudo quando a norma que aplica a isenção usa expressamente o termo «remunerações» e não o termo mais amplo «rendimentos».

A pensão de reforma não constitui contrapartida de trabalho atual. A sua causa jurídica reside na cessação da vida ativa e no preenchimento dos pressupostos previstos no regime aplicável ao sistema de pensões.

Mesmo quando a pensão tenha relação histórica com uma atividade anteriormente exercida, essa relação é mediata e pretérita, não sendo suficiente para a reconduzir ao conceito de remuneração auferida em razão do exercício atual de funções, desde logo porque

a passagem à reforma extingue a relação jurídica laboral existente entre a entidade patronal e o trabalhador, nascendo então o direito às prestações patrimoniais denominadas pensões.

Tal proposição tem elevada relevância dogmática: extinguindo-se o vínculo laboral, deixa de existir a qualidade de pessoal ao serviço e nascendo o direito à pensão, surge uma prestação de natureza autónoma, não uma continuidade remuneratória do contrato cessado.

Não procede, por isso, o argumento de que a pensão constituiria uma forma de remuneração diferida. Ainda que, numa perspetiva económica ampla, a pensão possa ter origem no percurso profissional anterior, o direito fiscal não trabalha aqui com noções económicas indeterminadas, mas com categorias jurídicas.

E, juridicamente, a pensão não é vencimento ou salário, é rendimento de pensões.

A equiparação pretendida pelo sujeito passivo conduziria a uma diluição inadmissível do artigo 37.º do EBF.

Se toda a prestação paga por uma organização internacional a uma pessoa que nela trabalhou pudesse ser considerada remuneração, a norma deixaria de distinguir entre pessoal ao serviço e ex-pessoal, entre vencimentos e pensões, entre atividade e inatividade.

Tal leitura eliminaria elementos textuais expressos e contrariaria o princípio da interpretação restritiva dos benefícios fiscais.

É igualmente irrelevante que a pensão seja paga pela NATO/OTAN e não pelo Estado português.

A fonte pagadora não determina, por si só, a natureza fiscal do rendimento. Um rendimento pode ser pago por organização internacional e, ainda assim, não beneficiar de isenção se não preencher os requisitos legais e convencionais aplicáveis. O artigo 37.º do EBF não isenta todos os rendimentos provenientes de organizações internacionais; isenta apenas remunerações auferidas por pessoal ao serviço dessas organizações, nos termos do direito internacional aplicável ou desde que haja reciprocidade.

A circunstância de a NATO/OTAN ter sido a entidade junto da qual foi exercida a atividade profissional não transforma a prestação de reforma em remuneração. A pensão é

recebida justamente porque cessou a atividade. A relação jurídica que lhe serve de causa é distinta da relação laboral.

A distinção tem ainda uma consequência prática: os rendimentos pagos enquanto o sujeito se encontrava no ativo podiam beneficiar da isenção, desde que enquadráveis como remunerações e desde que existisse suporte internacional; os rendimentos pagos após a aposentação deixam de beneficiar dessa isenção porque a sua natureza jurídica se altera. Não há contradição neste tratamento; há apenas aplicação diferenciada a situações diferentes.

Ainda que se entendesse, por hipótese, que a expressão remuneração comportaria uma leitura mais abrangente, a pretensão dos sujeitos passivos sempre esbarraria num segundo obstáculo autónomo: a inexistência de norma de direito internacional aplicável que consagre a isenção das pensões de reforma pagas pela NATO/OTAN.

O artigo 37.º do EBF não institui uma isenção nacional autónoma e incondicionada. A norma remete expressamente para o direito internacional aplicável ou para a reciprocidade. Este elemento normativo externo é constitutivo da isenção.

Não basta invocar genericamente o estatuto internacional da NATO/OTAN ou a existência de instrumentos convencionais relativos a privilégios e imunidades. É necessário que desses instrumentos resulte, de modo claro, uma isenção de imposto nacional incidente sobre o tipo concreto de rendimento em causa. No caso das pensões, tal previsão não existe.

O Requerente começa por chamar à colação **a Convenção de Ottawa e o artigo 7º do Protocolo de Paris** considerando que tais normas lhe são aplicáveis.

A Convenção de Ottawa sobre o Estatuto da Organização do Tratado do Atlântico Norte, dos Representantes Nacionais e do Pessoal Internacional, de 30 de setembro de 1951, constitui um dos instrumentos centrais invocado pelo sujeito passivo.

O artigo 19.º dispõe que os funcionários da Organização compreendidos no artigo 17.º serão isentos de impostos sobre os vencimentos e emolumentos que lhes forem pagos pela Organização na qualidade de funcionários desta.

A norma deve ser lida no seu contexto sistemático, isto é, no âmbito do título relativo ao pessoal internacional e peritos ao serviço da Organização.

O artigo 19.º pertence ao título «Pessoal internacional e peritos ao serviço da Organização», e não a um hipotético regime de pessoal que tenha estado ao serviço da Organização.

Além disso, a norma fala em vencimentos e emolumentos, não em pensões de reforma ou de aposentação, pelo que não poderá deixar de se entender que o vencimento é a retribuição periódica do exercício de cargo ou função e emolumento corresponde a quantia devida por atos ou funções, mas ambos os conceitos pressupõem exercício funcional.

A pensão, pelo contrário, pressupõe a cessação da atividade e a passagem a situação de inatividade.

Interpretar vencimentos e emolumentos como abrangendo pensões significaria substituir o texto convencional por outro que as partes contratantes não adotaram.

A mesma conclusão vale para o Protocolo de Paris sobre o Estatuto dos Quartéis Gerais Militares Internacionais. A sua lógica normativa é paralela: assegurar privilégios e imunidades funcionais necessários ao exercício de funções no quadro da organização, não instituir uma isenção vitalícia ou pós-laboral de todos os rendimentos que venham a ser pagos a antigos funcionários.

A finalidade dos regimes de privilégios e imunidades de organizações internacionais é instrumental. Visa garantir a independência funcional da organização e dos seus agentes no exercício das suas funções, evitando interferências fiscais nacionais sobre remunerações pagas durante esse exercício. Essa finalidade não justifica, sem previsão expressa, a extensão da isenção a pensões de reforma recebidas após a cessação de funções por sujeitos residentes num Estado membro.

O Requerente invoca ainda o **Acordo Suplementar à Convenção de Ottawa, aprovado pela Resolução da Assembleia da República n.º 221/2019 de 07 de novembro**, designadamente o artigo 10.º, n.º 2, alínea b), relativo aos Civis Internacionais da OTAN, segundo o qual estes estão isentos de todos os impostos relativos aos salários e emolumentos

que lhes sejam pagos na qualidade de Civis Internacionais da OTAN, bem como das contribuições para os regimes de segurança social e de pensões portuguesas, desde que estejam abrangidos por planos de pensões e seguros de grupo da OTAN com carácter obrigatório.

Também aqui a norma não aproveita à tese da isenção das pensões.

Desde logo, porque a previsão se refere a salários e emolumentos pagos na qualidade de Civis Internacionais da OTAN.

A referência a planos de pensões e seguros de grupo da OTAN com carácter obrigatório não transforma as pensões de reforma em rendimentos isentos de IRS.

Trata-se de uma condição relativa ao estatuto contributivo e de proteção social, não de uma cláusula expressa de isenção de pensões.

Por outro lado, sempre se dirá que não ficou demonstrado, com base nos elementos constantes dos autos, que o sujeito passivo se enquadrasse como Civil Internacional da OTAN nos termos juridicamente relevantes, nem que se encontrasse abrangido por plano de pensões e seguro de grupo da OTAN com carácter obrigatório.

Tal falta de prova impede a aplicação da norma, ainda que se admitisse a sua relevância potencial.

Este fundamento é particularmente importante sob o prisma do ónus da prova. Quem invoca a isenção tem de demonstrar os factos constitutivos do direito que pretende exercer.

Não basta afirmar, de forma conclusiva, que se mantém a qualidade de Civil Internacional da OTAN por receber uma pensão da Organização. A qualidade relevante para efeitos do acordo suplementar tem uma definição normativa própria e depende de elementos factuais concretos que têm de ser alegados e provados.

A ausência dessa prova afasta a aplicação do Acordo Suplementar. Mas, mesmo para além do plano probatório, a norma invocada não contém qualquer previsão inequívoca de isenção de IRS sobre pensões de reforma.

Por conseguinte, não pode ser utilizada para ultrapassar a dupla limitação do artigo 37.º do EBF: remuneração e exercício efetivo de funções.

O Requerente invocou ainda a aplicabilidade ao **Protocolo relativo aos Privilégios e Imunidades da União Europeia**, designadamente o regime aplicável aos funcionários e outros agentes da União.

Em síntese argumenta o Requerente que se determinados rendimentos de funcionários e agentes da União Europeia beneficiam de isenção de impostos nacionais, deveria, por igualdade de razão, aplicar-se regime semelhante às pensões pagas pela NATO/OTAN.

Não é esse, contudo, o entendimento deste tribunal arbitral, desde logo porque a União Europeia e a NATO são organizações distintas, dotadas de regimes jurídicos próprios, instrumentos constitutivos próprios e normas específicas sobre privilégios e imunidades.

Não existe uma cláusula geral que permita transportar automaticamente o regime fiscal aplicável aos funcionários da União Europeia para funcionários ou ex-funcionários da NATO.

Acresce que, em matéria de benefícios fiscais, a analogia é inadmissível. A isenção deve resultar de previsão legal ou convencional clara. Se determinado protocolo internacional atribui a certas categorias de funcionários de uma organização específica um determinado regime fiscal, essa previsão não pode ser convertida em regra geral aplicável a outras organizações.

A comparação com a União Europeia não supre a falta de norma internacional aplicável às pensões da NATO.

Ora o Protocolo relativo aos Privilégios e Imunidades da União Europeia aplica-se às instituições, órgãos e organismos da União, bem como aos seus membros, funcionários e agentes, nada tendo a ver com a NATO/OTAN, que obedece a instrumentos jurídicos próprios e distintos.

Trata-se, pois, de âmbitos e realidades manifestamente diferentes.

Mesmo em termos de igualdade tributária, a comparação não procede.

O **princípio da igualdade** não impõe a equiparação de regimes convencionais distintos, celebrados no âmbito de organizações diferentes. Ao contrário, a igualdade exige que se respeitem as diferenças juridicamente relevantes entre os regimes.

O princípio da igualdade, consagrado no artigo 13.º da Constituição da República Portuguesa e projetado em matéria fiscal pelo artigo 104.º, não conduz a solução diversa. A igualdade tributária exige que contribuintes em situações essencialmente iguais sejam tratados de forma igual e que situações essencialmente diferentes possam ser objeto de tratamento diferenciado.

O critério decisivo é, pois, a existência de uma diferença material relevante.

No caso em análise, a diferença entre trabalhadores no ativo e pensionistas é juridicamente e fiscalmente relevante. O trabalhador no ativo presta funções, recebe remuneração e mantém uma relação funcional atual com a organização.

O pensionista, pelo contrário, encontra-se retirado da vida ativa, não presta funções e afige uma prestação de reforma. Estas situações não são equivalentes, pelo que não existe imposição constitucional de tratamento idêntico.

Também não procede o argumento de que seria injusto isentar rendimentos mais elevados de trabalhadores no ativo e tributar pensões de valor inferior. A justiça fiscal não se afere isoladamente pelo montante do rendimento, mas pela verificação dos pressupostos legais da isenção e pela capacidade contributiva global. O facto de um rendimento ser inferior a outro não o torna automaticamente isento. A isenção depende da natureza jurídica do rendimento e do suporte legal ou convencional aplicável.

A eventual diferença quantitativa entre vencimentos de trabalhadores ativos e pensões de reformados não elimina a diferença qualitativa entre remuneração e pensão. O legislador e os instrumentos internacionais podem legitimamente isentar remunerações funcionais e não isentar prestações de reforma. Tal opção é coerente com a finalidade instrumental dos regimes de privilégios e imunidades, centrados no exercício de funções e não na situação pós-laboral.

Por conseguinte, a tributação das pensões da NATO/OTAN em IRS, na ausência de norma de isenção aplicável, não viola o princípio da igualdade. Pelo contrário, assegura o tratamento igual de pensionistas residentes que auferem rendimentos de pensões, independentemente da fonte pagadora, salvo existência de norma específica de isenção.

Também o **princípio da proteção da confiança** não permite afastar a tributação. Este princípio, ínsito no princípio do Estado de direito democrático, pressupõe a existência de uma atuação pública clara, consistente, reiterada e apta a gerar no destinatário uma expectativa legítima de estabilidade, bem como a frustração dessa expectativa de forma intolerável, arbitrária ou desproporcionada. Não basta a existência de comunicações administrativas ambíguas ou de atuações isoladas.

A proteção da confiança, em matéria tributária, tem de compatibilizar-se com os princípios da legalidade, da igualdade e da indisponibilidade do crédito tributário. A Administração não dispõe livremente da obrigação fiscal, nem pode, por conduta ambígua ou erro interpretativo anterior, vincular-se à manutenção de uma isenção inexistente. A eventual existência de orientações ou comunicações anteriores só relevaria se configurasse ato vinculativo válido, claro e aplicável ao caso concreto, o que não se verifica.

Não há, pois, violação do princípio da confiança. A tributação resulta da aplicação do regime legal e da inexistência de norma convencional que isente as pensões.

O contribuinte não pode fundar uma expectativa legítima na continuidade de uma interpretação que não encontra suporte na lei ou que, em todo o caso, não foi demonstrada como posição administrativa inequívoca e consolidada.

O **princípio da legalidade** tributária impõe que os impostos, a sua incidência, taxa, benefícios fiscais e garantias dos contribuintes sejam definidos nos termos constitucional e legalmente previstos.

Em matéria de isenções, este princípio assume uma dupla dimensão: por um lado, impede a tributação fora dos casos legalmente previstos; por outro, impede a concessão de benefícios fiscais sem fundamento legal ou convencional bastante.

A invocação do artigo 8.º da Constituição não altera este resultado. O direito internacional aplicável faz parte da ordem jurídica interna nos termos constitucionalmente previstos, mas apenas nos limites do respetivo conteúdo normativo.

Se as normas internacionais invocadas isentam vencimentos e emolumentos de funcionários em exercício, não se pode, por força do artigo 8.º, convertê-las em isenção de pensões de reforma.

Nesta medida, a liquidação que tributa pensões da NATO/OTAN não viola o direito internacional nem a Constituição.

Pelo contrário, respeita o quadro normativo aplicável: os rendimentos de pensões auferidos por residentes fiscais são tributáveis em IRS, salvo isenção expressa; a isenção do artigo 37.º do EBF não abrange pensões de reforma; e os instrumentos internacionais invocados não preveem isenção específica para pensionistas.

Ora sendo a pensão, objetivamente, rendimento tributável, o princípio da legalidade determina a tributação do rendimento em causa.

Face ao exposto não poderá proceder a argumentação do Requerente, não padecendo o acto tributário de liquidação de IRS aqui sindicado, de qualquer ilegalidade, devendo manter-se na ordem jurídica, concluindo-se necessariamente pela improcedência da pretensão da devolução do imposto pago, acrescido de juros indemnizatórios.

VI- DECISÃO

Termos em que, tendo por base o exposto, decide-se neste Tribunal Arbitral julgar integralmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral formulado pelo Requerente, mantendo na ordem jurídica o ato tributário de liquidação de IRS impugnado com o ID 2025..., relativo ao ano de 2023, no valor de **€19.238,18 (dezanove mil duzentos e trinta e oito euros e dezoito cêntimos)** e, em consequência, absolver a Requerida do pedido.

VII- VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto nos artigos 296.º n.º 2 e 306º n.º 2 do CPC e 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 ao processo o valor de **€19.238,18 (dezanove mil duzentos e trinta e oito euros e dezoito cêntimos)** indicado pelo Requerente e sem oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira.

VIII- CUSTAS

Nos termos do artigo 22.º n.º 4 do RJAT fixa-se o montante das custas em **€ 1.224,00**, (mil duzentos e vinte e quatro euros) nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo do Requerente, nos termos do disposto no artigo 527.º n.º 1 do CPC aplicável por força do artigo 29.º n.º 1 alínea e) do RJAT.

Notifique-se,

Lisboa, 04 de maio de 2026

A Árbitra

(Andreia Ribeiro)