

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 666/2025-T

Tema: IRS – Isenção Pensões de Reforma – NATO (artigo 37.º, 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

O árbitro Nuno Miguel Morujão, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral, constituído em 16-9-2025, decide o seguinte:

I- Relatório

1.A..., com o NIF..., e B..., com o NIF..., adiante designados por “Requerentes”, vieram, 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, por vício de violação de lei, em concreto por omissão na declaração de rendimentos, de 6.072,58 € (seis mil e setenta e dois euros, e cinquenta e oito cêntimos), e o direito ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º da LGT.

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT, em 14-7-2025.

3. Os Requerentes não procederam 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 o signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável. As partes foram notificadas da designação do árbitro em 29-8-2025, não tendo arguido qualquer impedimento.

4. O Tribunal Arbitral foi constituído em 16-9-2025, sendo que ainda nesse dia foi a Requerida notificada para apresentar a sua resposta e remeter cópia do processo administrativo, e, querendo, solicitar a produção de prova adicional.

5. Em 20-10-2025, a Requerida apresentou resposta e juntou aos autos o processo administrativo.

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

- a) Em novembro de 2024 os Requerentes foram notificados pela AT, no âmbito de procedimento tributário relativo à declaração de IRS de 2023, com a Nota de liquidação ID 2025 ... (cf. Doc. n.º 1 e 2), de que na sua declaração faltavam os rendimentos provenientes da Bélgica, pagos pela NATO, correspondentes à pensão de reforma de C... (23.066,24 €), com o NIF... .

- b) Na declaração de IRS de 2023, os Requerentes declararam o valor dessa no anexo H, e a AT considera que devia ter sido declarado no anexo J.
- c) Depois de exercerem o direito de audição (Doc. n.º 3), foram notificados de Nota de liquidação, e para evitarem processo de execução fiscal e juros, pagaram o imposto sob protesto (Doc. n.º 4).
- d) Ponto de partida: foi a AT quem informou os Requerentes de que os rendimentos de pensão de reforma da NATO tinham de ser declarados no anexo H (Doc. n.º 5).
- e) E independentemente dessa informação, a liquidação é ilegal, porque a declaração devia mesmo ter sido feita no anexo H, e não no anexo J, como agora alega a AT.
- f) O cerne da questão é apurar se as pensões pagas pela organização internacional NATO se inserem no âmbito da al. b) do n.º 1 do artigo 37.º do EBF.
- g) Tal como comunicado aos Requerentes na liquidação de IRS respeitante a 2020, igualmente impugnada junto do CAAD (proc. n.º 107/2025-T), a AT entende que não estão em causa remunerações ou salários, rendimentos (obtidos no estrangeiro) de categoria A, mas sim pensões de reforma, rendimentos de categoria H, pelo que não será de aplicar a al. b) do n.º 1 do artigo 37.º do EBF.
- h) A AT considera que o benefício fiscal apenas seria aplicável se o sujeito passivo A... ainda estivesse no ativo. E assim, os Requerentes deveriam regularizar a declaração de IRS de 2023, apresentando o valor da pensão auferida no anexo J, retirando o rendimento do anexo H.
- i) Consideram os Requerentes que se aplica a isenção de IRS prevista na al. b) do n.º 1 do artigo 37.º do EBF, desde logo por respeito do princípio da confiança, já que nos anos anteriores a 2023, a AT entendia que as pensões estavam ao abrigo daquela isenção, devendo ser indicadas no anexo H da declaração de IRS. Tal circunstância é relevante no âmbito do princípio da confiança, uma vez que de acordo com informações da AT os Requerentes determinaram a forma de apresentação da declaração de IRS, no que diz respeito à pensão da NATO (cf. acórdão STA de 18/6/2023, relator: Conselheiro Santos Botelho). Os Requerentes actuaram de acordo com o determinado pela AT, pelo que a liquidação é ilegal e atenta contra o princípio constitucional da confiança, ínsito no princípio do Estado de Direito Democrático, cf. artigo 2.º da CRP.

- j) Por outro lado, nos termos do artigo 19.º da Convenção da Ottawa (Convenção sobre o Estatuto da Organização do Tratado do Atlântico Norte, dos Representantes Nacionais e do Pessoal Internacional, de 30 de setembro de 1951), os funcionários da NATO “*serão isentos de impostos sobre os vencimentos e emolumentos que lhes forem pagos pela Organização na qualidade de funcionários desta*”.
- k) O Requerente A..., enquanto funcionário da NATO, aufera uma pensão de reforma, incluída nos termos “vencimentos e emolumentos”, sendo que aquela norma não distingue funcionários “ativos” ou “inativos”, sendo certo que se mantém um vínculo entre o Requerente e a Organização (p.e. existindo algum desrespeito do vínculo, o Requerente deixa de auferir a pensão).
- l) O mesmo entendimento vale para o artigo 7.º do Protocolo de Paris, nos termos da audição prévia apresentada pelos Requerentes (Doc. n.º 3).
- m) Além disso, também a Resolução da AR n.º 221/2019, de 7 de novembro (Acordo suplementar à Convenção de Ottawa), ao dispor na al. b) do n.º 2 do artigo 10.º que “*os NICs (Civis Internacionais da OTAN) estão isentos de todos os impostos relativos a salários e emolumentos que lhes sejam pagos na qualidade de Civis Internacionais da OTAN, bem como das contribuições para os regimes da segurança social e de pensões portugueses, desde que estejam abrangidos por planos de pensões e seguros de grupo da OTAN com carácter obrigatório*”.
- n) Ora o Requerente A... enquadra-se precisamente como NIC, isto é, como Civil Internacional da NATO, considerando a pensão que aufera na Organização.
- o) Por outro lado, releva o princípio da igualdade do artigo 13.º e n.º 1 do artigo 104.º da CRP: se os rendimentos e as pensões dos funcionários e outros agentes da União Europeia podem estar isentos de IRS, cf. artigo 12.º (antigo artigo 13.º) do Protocolo Relativo aos Privilégios e Imunidades da União Europeia, por igualdade de circunstâncias também o deverá estar a pensão da NATO auferida pelos Requerentes.
- p) Ainda, considerando o princípio da proporcionalidade: seguindo o entendimento de que apenas estão isentos de IRS os rendimentos de funcionários da NATO no ativo, e não os dos funcionários inativos/reformados da NATO, corremos o risco sério de nos depararmos com uma falta de equidade e desproporcionalidade tributária.

- q) Um outro aspeto relevante é: a pensão em causa é paga integralmente pela NATO, num contexto completamente autónomo do Estado Português, ao qual este é alheio.
- r) Ora o Estado nunca pagou nada ao Requerente no âmbito deste vínculo para com a NATO, e vem agora exigir que a pensão seja tributada em sede de IRS.
- s) Esta circunstância é manifestamente injustificada e desenquadrada; o Estado Português não paga e nunca pagou os rendimentos em causa, que são provenientes da NATO .
- t) Sendo certo que a isenção decorre do Tratado da NATO (com todos os países que fazem parte da Organização, como é o caso de Portugal) e não propriamente do EBF; este último apenas refere que as remunerações devem ser englobadas para efeitos de cálculo da taxa aplicável aos restantes rendimentos, mas não a esses (os provenientes da NATO).
- u) Como é evidente, o Tratado da NATO não pode ser violado pelo Estado Português e sobrepõe-se a qualquer legislação de um qualquer Estado-Membro que o viole, ou não o respeite. Acresce que a NATO é uma Organização Internacional autónoma relativamente ao Estado Português, não delimitando, nem impondo, qualquer exclusão de isenção por estar em causa um seu funcionário, “ativo” ou “inativo”.
- v) Nos termos do n.º 1 do artigo 8.º CRP, as normas e os princípios de direito internacional geral ou comum fazem parte integrante do Direito português. Por consequência, a AT não pode praticar atos que estejam em contradição com essas normas e princípios, por respeito ao princípio da legalidade.
- w) E assim, a pensão do Requerente deverá ser abrangida pela isenção consagrada no n.º 1 do artigo 37.º EBF, por respeito aos princípios da igualdade fiscal da legalidade e da confiança, cf. artigos 13.º n.º 1, artigo 104.º, artigo 8.º n.º 1, e artigo 2.º da CRP.

7. A Requerida, Autoridade Tributária e Aduaneira ofereceu Resposta, acompanhada do Processo Administrativo, alegando, em síntese:

- a) Deverão considerar-se impugnados os factos alegados pelos Requerentes que se encontrem em oposição com a presente Resposta, considerada no seu conjunto, nos termos do n.º 2 do artigo 574.º do CPC, ex vi al. a) e e) do n.º 1 do artigo 29.º RJAT.
- b) A... não reúne os pressupostos necessários para que lhe seja concedido o benefício fiscal do n.º 1 artigo 37.º do EBF, sustentado pelo Requerente.

c) Quanto à natureza do rendimento:

- a. Em 2023 não estava ao serviço da NATO, e portanto as quantias que lhe foram pagas não foi em razão do exercício de funções, mas pelo estatuto de aposentado.
- b. Ora, o conceito de “remunerações” pressupõe o pagamento pela efetiva prestação de trabalho, o que não inclui situações de reforma/aposentação.
- c. Pelo que, enquanto o Requerente se encontrava no ativo, os rendimentos pagos pela NATO eram enquadráveis na categoria A, sendo certo que os mesmos beneficiavam da isenção prevista no artigo 37.º n.º 1 do EBF. Todavia, a partir do momento em que o Requerente se aposentou, os valores pagos pela NATO têm a natureza de rendimentos de pensões e são enquadráveis na categoria H, deixando de beneficiar da isenção prevista no artigo 37.º n.º 1 do EBF.

d) Quanto ao enquadramento da isenção no direito internacional:

- a. A al. b) do nº 1 do artigo 37º tem também como pressuposto que a isenção esteja prevista em instrumento de direito internacional.
- b. Porém, não existe qualquer norma de direito internacional que conceda a isenção a título de IRS, sobre pensões pagas pela NATO/OTAN, a ex-funcionários ou pensionistas.
- c. A invocada norma do artigo 19.º da Convenção de Ottawa (Convenção sobre o estatuto da organização do Tratado do Atlântico Norte, dos Representantes Nacionais e do Pessoal Internacional de 30 de setembro de 1951) dispõe que *“Os funcionários da Organização compreendidos no artigo 17 serão isentos de impostos sobre os vencimentos e emolumentos que lhes forem pagos pela Organização na qualidade de funcionários desta. Todavia, um Estado membro e o Conselho actuando em nome da Organização, poderão concluir acordos que permitam àquele Estado recrutar e afetar à Organização os seus próprios nacionais, que devem fazer parte do pessoal internacional desta, com exceção, se esse Estado membro o desejar, de qualquer nacional que não resida habitualmente no seu território. O referido Estado membro pagará, em tal hipótese, os salários e emolumentos das pessoas em questão pelos seus próprios fundos, conforme tabela que determinará. Estes salários e emolumentos poderão*

ser objeto de imposto pelo Estado membro em questão, mas não poderão sê-lo por outro Estado membro. Se um acordo desta natureza, firmado por um Estado membro, for ulteriormente alterado ou denunciado, os Estados membros não poderão ser obrigados, com base na primeira cláusula deste artigo, a isentar de imposto os salários e emolumentos pagos aos seus próprios súbditos” (destaque nosso).

- d. O referido artigo 19.º está integrado no Capítulo VI que tem como epígrafe “*Pessoal internacional e peritos ao serviço da Organização*”, e o Requerente, no ano de 2023, não estava ao serviço da Organização. O texto do artigo 19.º refere-se a vencimentos e emolumentos pagos pela Organização a funcionários desta – e não pensões de reforma ou de aposentação pagos pela Organização a ex funcionários desta ou pensionistas. Por fim, e, como se refere na decisão arbitral proferida no Proc. 107/2025 “*recrutar e afetar à Organização os seus próprios nacionais*”, (...) *implica, em conjunto com o restante teor da norma, que se esteja perante funcionários/trabalhadores no ativo*” (destaque nosso). E a mesma interpretação é de retirar do artigo 7.º do Protocolo de Paris, cujo texto é idêntico ao do transcrita artigo 19.º.
- e) Quanto ao Requerente estar abrangido por um plano de pensões e seguros do grupo, com carácter obrigatório:
 - a. Os Requerentes chamam ainda à colação a al. b), do nº 2 do artigo 10.º do Acordo Suplementar à Convenção de Ottawa, aprovado pela Resolução da Assembleia da República n.º 221/2019, de 7 de novembro, reportado a Civis Internacionais da OTAN (NICs), porém, não foram juntos aos autos elementos probatórios que permitam o enquadramento naquela previsão, designadamente se o Requerente esteve abrangido por algum plano de pensões e seguros do grupo da OTAN com carácter obrigatório.
 - b. Com efeito, a factualidade controvertida, reportada a rendimentos auferidos no ano de 2020, **referente aos mesmos Requerentes** mereceu já apreciação no CAAD, no referido Proc. 107/2025 (aliás, como mencionado no artigo 25.º do presente PPA), onde, depois de escandalizada toda a argumentação dos

Requerentes (idêntica à dos presentes autos), o Tribunal Arbitral concluiu, em síntese, o seguinte:

“(...) DIREÇÃO DE SERVIÇOS DE CONSULTADORIA JURÍDICA E CONTENCIOSO

45. (...) o referido preceito legal (artigo 37.º, n.º 1, al. b), do EBF, prescreve que se encontram isentas de IRS as remunerações auferidas por pessoas ao serviço daquelas organizações (estrangeiras ou internacionais).

46. Deste modo, naquela que se nos afigura a melhor interpretação, o dito benefício fiscal 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, excluindo, por isso, os rendimentos típicos de pessoas retiradas da vida (laboral) ativa.

47. Em suma, trata-se de rendimentos auferidos por quem está ao serviço de tais organizações (estrangeiras e internacionais), exigindo-se, assim, que o vínculo laboral ainda persista e que a remuneração recebida seja devida a esse título.

48. No entanto, e como é bom de ver, o Requerente, no ano de 2020 (ano da liquidação aqui sindicada), não estava ao serviço de qualquer organização (designadamente, da NATO/OTAN), encontrando-se, sim, com o estatuto de reformado,

49. sendo o montante por si auferido relativo a pensões, as quais são devidas pela passagem à situação de reforma, situação essa diversa de quem está no ativo.

50. Porquanto, 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. (...)

59. Sucede que, não existe qualquer norma de direito internacional que conceda a isenção a título de IRS sobre pensões pagas pela NATO/OTAN a ex-funcionários ou pensionistas.

60. Pois, pese embora os Requerentes apelem a três instrumentos jurídicos de direito internacional (Convenção de Ottawa2 (e respetivo Acordo Suplementar

- Resolução da Assembleia da República n.º 221/2019, de 7 de novembro –); Protocolo de Paris3 e; Protocolo Relativo aos Privilégios e Imunidades da União Europeia),
61. a verdade é que tais diplomas não fornecem quaisquer elementos suscetíveis de suportar a sua tese. (...)
69. Em síntese, entende o Tribunal Arbitral que a aplicação do artigo 19.º da aludida Convenção pressupõe, tal como no direito interno, um trabalhador em exercício de funções.
70. No que respeita à Resolução da Assembleia da República n.º 221/2019, de 7 de novembro (Acordo Suplementar à Convenção de Ottawa), designadamente, ao estipulado na a alínea b) do n.º 2 do art. 10.º (...)
73. Compulsados os autos, resulta somente que o Requerente trabalhou para a NATO/OTAN e, que, aos dias de hoje, aufere pensões, pagas por essa Organização, na qualidade de reformado,
74. ou seja, desconhece-se qual era a sua categoria profissional, quais eram as suas funções, a que “unidade/serviço” estaria afeto e, se estaria (ou não) abrangido por algum plano de pensões e seguros de grupo da OTAN com carácter obrigatório, (...)
81. Assim, é inequívoco que não existe qualquer norma ou tratado internacional que especificamente preveja uma isenção, em sede de IRS, sobre pensões pagas pela NATO/OTAN a ex-funcionários ou pensionistas, pelo que o enquadramento factual descrito nos autos fica também, por este segmento argumentativo, excluído do benefício fiscal aqui em causa.
82. Neste sentido, não há, ao contrário do que referem os Requerentes, qualquer violação do artigo 8.º, n.º 1, da CRP (...)
83. Da mesma forma que, também, não houve qualquer ofensa ao princípio da confiança, pois, a notificação da AT, datada de 11.10.2018 – que refere: “(...) verifica-se que não foram declarados no anexo H os rendimentos de pensão pagos pela NATO no valor de € 17.887,40”,

c. Junta aos autos pelos Requerentes, fez-se acompanhar de outro documento, um ofício de 05.11.2018, do qual consta que: “*Da análise efetuada aos documentos/alegações apresentados relativamente à notificação da(s) divergência(s) identificada(s) na declaração de rendimentos Modelo 3 do ano de 2016 com a identificação..., informa-se que se encontram devidamente esclarecidas as questões submetidas a apreciação, pelo que se procederá de imediato ao encerramento do processo e consequente desbloqueio da sua declaração de IRS*”. (...)

“85. Desta feita, e face a todo o exposto, falecem todos os segmentos argumentativos deduzidos pelos Requerentes, não padecendo o ato tributário de liquidação de IRS aqui sindicado de qualquer ilegalidade, devendo manter-se na ordem jurídica, o que acarreta, também, a improcedência da pretensão da devolução do imposto pago, acrescido de juros indemnizatórios”.

- f) A AT impugna expressamente o alegado nos artigos 18.º e ss. do PPA: sobre a AT ter informado expressamente os Requerentes que a pensão de reforma da NATO deveria ser declarada no anexo H: o ofício junto ao PPA (Doc. nº 5), respeita a uma declaração de rendimentos de 2016, que não constitui qualquer contradição com a motivação da liquidação ora impugnada, não existindo, por isso qualquer violação do princípio da confiança.
- g) E também não existe qualquer violação dos princípios da igualdade e legalidade.
- h) Face ao exposto, a liquidação controvertida não merece censura, porquanto a mesma fez a correta aplicação da lei aos factos, aliás, como perfilhado na decisão arbitral do proc. 107/2025-T.

8. Por Despacho Arbitral, de 23-10-2025, 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 quinze dias a partir da notificação do presente despacho.

9. As partes não apresentaram alegações.

II- Saneamento

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, sendo beneficiárias de legitimidade processual (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 procuraçāo, 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 (com a redação introduzida pelo artigo 228.º da lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro), o Tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído.

O processo não enferma de nulidades.

Cumpre apreciar e decidir.

III - Fundamentação

III.1.1- Matéria de facto

Com relevo para a apreciação e decisão das questões suscitadas quanto ao mérito, dão-se como assentes e provados os seguintes factos:

- a) Em 2023, o Requerente A... obteve rendimentos de pensões, 23.066,24 €, provenientes da Bélgica, pagos pela NATO .
- b) Na declaração anual de rendimentos Modelo 3/IRS de 2023 os Requerentes declararam o montante de 23.066,24 € no anexo H, quadro 4 (cf. PA junto à Resposta).

- c) Através do ofício n.º..., de 18-11-2024, a AT (DF de Lisboa) notificou os Requerentes para procederem ao preenchimento correto, na declaração de rendimentos, do montante referido no anexo J, quadro 5A, código H01, País 056, em anexo apropriado para a declaração de rendimentos auferidos naquele ano (cf. Doc. n.º 2, junto ao PPA).
- d) Na sequência dessa notificação, os Requerentes apresentaram, com data de 10-12-2024, e, portanto, fora do prazo para o exercício de audição prévia, uma exposição, dirigida à DF de Lisboa, no qual alegam que o rendimento em causa, por ter sido pago ou colocado à disposição pela NATO, fica isento nos termos do artigo 37.º, n.º 1, al. b) do EBF. Invocam ainda o art. 19º da Convenção de Ottawa nos termos do qual os funcionários da NATO estão isentos de impostos sobre os vencimentos e emolumentos que lhe forem pagos pela organização na qualidade de funcionários daquela (cf. Doc. n.º 3, junto ao PPA).
- e) Após análise da defesa dos Requerentes, foi proferido despacho, em 7-1-2025, pela Diretora de Finanças de Lisboa, no sentido de ser promovida a correção da declaração de IRS, do ano de 2023, em síntese, com os seguintes fundamentos:
“(...) o SP A já não é funcionário da NATO, e em causa não estão remunerações (pressupõe o pagamento de trabalho, um salário, cuja categoria de rendimentos em sede de IRS é a A), mas antes pensões de reforma (cuja categoria de rendimentos é a H). ou seja, o artigo do EBF invocado, apenas era aplicável, enquanto o SP estava no ativo, a trabalhar, e deixou de ser aplicável a partir do momento que passou à situação de reforma” (cf. PA junto à Resposta e Doc. n.º 3, junto ao PPA).
- f) Nos termos desse despacho, foi:
 - a. Elaborado documento único de correção com as seguintes correções: inscrição no montante de 23.066,24 € no quadro 5 A do anexo J, Código H01, país 056, e eliminação do valor de 23.066,24 € no quadro 4 do anexo H, por ser inaplicável;
 - b. Instaurado processo de contraordenação, nos termos dos artigos 54.º, 59.º, 60.º e 67.º, todos do RGIT (ou a instauração de processo de redução de coima, nos termos dos artigos 29.º a 30.º, ambos do RGIT, se, entretanto, os contribuintes, em sede de resposta à notificação final, submeterem declaração de substituição com as propostas de correções recomendadas) (cf. PA junto à Resposta).

- g) Essa alteração oficiosa deu origem à Nota de Liquidação de IRS com o ID 2025..., correspondente ao ano de 2023, no montante de 6.072,58 €, que foi pago pelos Requerentes (sob protesto), dentro do prazo para pagamento voluntário, e cuja legalidade é objeto do presente PPA (cf. Doc. n.º 1 e 4, anexo ao PPA).
- h) Em ofício n.º ... de 11-10-2018, a AT informou o Requerente A... que este deveria corrigir a sua declaração mod. 3 de IRS, atinente aos rendimentos de 2016 de pensões pagos pela NATO, no sentido de declarar esses rendimentos no anexo H, nestes termos:
- “A Autoridade Tributária e Aduaneira procede ao controlo dos valores declarados pelos contribuintes, para efeitos de liquidação do IRS, socorrendo-se para esse efeito, entre outros elementos, das informações prestadas pela DIRS – Divisão de Liquidação. Do cruzamento de dados entre os valores constantes da declaração modelo 3 de IRS, apresentadas por V/Ex.^a, relativa a rendimentos do ano de 2016, verifica-se que não foram declarados no anexo H os rendimentos de pensão pagos pela NATO no valor de € 17.887,40.*
- Atento a este facto, indicador de que poderá ter existido lapso no preenchimento da declaração modelo 3, e considerando o previsto no n.º 4 do artigo 65.º do Código do Imposto sobre as Pessoas Singulares (IRS), e artigo 48.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), fica notificado para no prazo de 15 dias contados da recepção desta notificação, proceder à sua correção mediante a entrega de uma declaração modelo 3 de substituição e desse facto dar conhecimento a este Serviço, ou informar da ausência de qualquer erro, apresentando os documentos justificativos.*
- Caso não justifique a omissão dos valores declarados, ou procede à entrega da declaração de substituição, a AT efectuará a correção oficiosa da declaração de IRS do ano de 2016, acrescendo o rendimento em falta, pelo que fica, desde já, notificado, nos termos da alínea prévia, por escrito, no prazo anteriormente referido (15 dias)” (cf. Doc. 5, anexo ao PPA).*
- i) Em ofício n.º ... de 5-11-2018, a AT informou o Requerente A... do seguinte: “*Da análise efetuada aos documentos/alegações apresentados relativamente à notificação da(s) divergência(s) identifica(s) na declaração de rendimentos Modelo 3 do ano de 2016 com a identificação..., informa-se que se encontram devidamente esclarecidas as questões*

submetidas a apreciação, pelo que se procederá de imediato ao encerramento do processo e consequente desbloqueio da sua declaração de IRS". (cf. Doc. 5, anexo ao PPA).

III.1.2- Factos não provados

Inexistem factos que se considerem não provados, com relevo para a boa decisão deste pleito, exceto que o Requerente tenha estado abrangido por um plano de pensões e seguros do grupo da NATO/OTAN, com carácter obrigatório, em 2023.

III.1.3- Fundamentação da fixação da matéria de facto

Ao Tribunal incumbe o dever de selecionar os factos que interessam à decisão e discriminá-los a matéria que julga provada e declarar 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, do CPPT e do artigo 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, al. 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* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

Tendo em conta as posições assumidas pelas partes, o disposto nos artigos 110.º, n.º 7 e 115.º, n.º 1, ambos do CPPT, o PPA e a Resposta junto aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

III.2- Matéria de Direito

Impugnação da liquidação de IRS por ilegalidade, em razão da isenção do artigo 37.º n.º 1 al. b) do EBF

A questão a analisar e a decidir nos presentes autos (tal como no proc. 107/2025-T, data: 23-9-2025, Susana Mercês de Carvalho) consiste em aferir se o montante pago pela NATO/OTAN ao Requerente, relativo a pensões de reforma, está (ou não) isento de tributação em sede de IRS, ao abrigo do disposto na al. b), do n.º 1, do artigo 37.º, do EBF.

O Requerente considera estarem reunidos os pressupostos da aplicação da isenção fiscal. A Requerida discorda.

Vejamos.

Os benefícios fiscais desoneram a tributação de certos factos jurídicos, via incidência objetiva e subjetiva do imposto.

Nos termos da lei, os benefícios fiscais devem considerar-se medidas de carácter excepcional, instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes, que sejam superiores aos da tributação que impedem (cf. artigo 2.º, n.º 1, do EBF). Sendo o benefício fiscal uma exceção à tributação-regra, a inobservância dos pressupostos de aplicação tem por efeito a reposição da tributação-regra (cf. artigo 12.º, n.º 1, do EBF¹).

Nos termos da al. b), do n.º 1, do artigo 37.º, do EBF, que:

“1 - Fica isento de IRS, nos termos do direito internacional aplicável, ou desde que haja reciprocidade: (...)

¹ Cf. Nuno Sá Gomes, Teoria Geral dos Benefícios Fiscais, C.T.F. 359, pág. 75 e seg; Nuno Sá Gomes, Manual de Direito Fiscal, I, 1996, Editora Rei dos Livros, pág. 323 e seg.

b) O pessoal ao serviço de organizações estrangeiras ou internacionais, quanto às remunerações auferidas nessa qualidade. (...)"

Resulta da citada norma, que são pressupostos do aludido benefício fiscal: i) a isenção estar prevista em direito internacional aplicável ou haver reciprocidade; ii) o sujeito ser membro do quadro de pessoal ao serviço de organizações estrangeiras ou internacionais; e iii) as remunerações serem auferidas nessa qualidade. Pelo que, a atribuição do benefício fiscal constante do citado artigo (37.º, n.º 1, al. b), do EBF, implica que: i) o beneficiário da isenção seja membro do quadro de pessoal do respetivo serviço da organização estrangeira ou internacional, ii) a isenção resulte da aplicação de uma norma ou tratado de direito internacional ou de um princípio de reciprocidade entre Estados, e que iii) a remuneração tenha sido auferida exclusivamente no âmbito deste circunstancialismo.

Ficou provado que os rendimentos em questão, de 2023, são atinentes a pensões pagas pela NATO/OTAN, e não a rendimentos de trabalho.

Nos termos da referida norma do EBF, esta isenção aplica-se a quem está ao serviço de organizações (estrangeiras e internacionais), exigindo-se, que o vínculo laboral persista, e que a remuneração recebida seja devida a esse título. Com efeito, 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, nos termos juridicamente aplicáveis.

Porém, não ficou demonstrado que os rendimentos de pensões auferidos estejam abrangidos por planos de pensões e seguros de grupo da NATO/OTAN com carácter obrigatório, enfraquecendo a pretensão do Requerente, de equiparar por interpretação extensiva, esta norma excepcional, rendimentos de pensões a rendimentos auferidos na situação de exercício laboral, de rendimentos auferidos por pensões².

² Cf. artigo 7.º do Acordo de Paris, a Resolução da AR n.º 221/2019, Acordo Suplementar à Convenção de Ottawa, no que se refere aos NIC's – Civis Internacionais da NATO/OTAN .

Também não há paralelismo entre os tratados e protocolos da União Europeia³ e os relativos à NATO/OTAN, que obedecem a instrumentos jurídicos próprios e distintos, vinculando Estados diferentes. São realidades manifestamente diferentes e, por isso, não há qualquer ofensa ao princípio da igualdade.

E por isso, não há qualquer violação do artigo 8.º, n.º 1, da CRP (*“As normas e os princípios de direito internacional geral ou comum fazem parte integrante do direito português”*), nem tampouco é a liquidação inconstitucional, por força desse artigo.

Quanto à alegada contradição entre a liquidação fiscal da situação sub judice e o teor do ofício que em 2018 a AT enviou à Requerente, a mesma não é suscetível de ofender o princípio da confiança, pois, a notificação da AT, datada de 11.10.2018 – que refere: “(...) verifica-se que não foram declarados no anexo H os rendimentos de pensão pagos pela NATO no valor de €17.887,40”, junta aos autos pelos Requerentes, fez-se acompanhar de outro documento, um ofício de 05.11.2018, do qual consta que: “da análise efetuada aos documentos/alegações apresentados relativamente à notificação da(s) divergência(s) identificada(s) na declaração de rendimentos Modelo 3 do ano de 2016 com a identificação..., informa-se que se encontram devidamente esclarecidas as questões submetidas a apreciação, pelo que se procederá de imediato ao encerramento do processo e consequente desbloqueio da sua declaração de IRS”.

E assim, a análise desta documentação não permite concluir que até 2023 a AT era do entendimento de que as pensões em causa estavam abrangidas pela dita isenção: se por um lado no ofício da AT de 11-10-2018 se refere na notificação que as pensões deviam ser declaradas no anexo H, por outro lado, o ofício da AT de 6-11-2018 parece aceitar que aqueles rendimentos não sejam aí declarados, em virtude de esclarecimentos, não constando dos autos que os Requerentes tenham entregue a respetiva declaração Modelo 3 de Substituição, conforme as instruções dadas pela AT, desconhecendo-se, também, como foram preenchidas as declarações de IRS dos anos anteriores e seguintes.

³ Cf. artigo 12.º (anterior artigo 13.º) do Protocolo Relativo aos Privilégios e Imunidades da União Europeia.

Face a todo o exposto, improcedem os argumentos aduzidos pelos Requerentes, não padecendo o ato tributário de liquidação de IRS aqui sindicado de qualquer ilegalidade, devendo manter-se na ordem jurídica, o que acarreta, também, a improcedência da pretensão da restituição do imposto pago e de juros indemnizatórios.

IV- Decisão

Termos em que, de harmonia com o exposto, decide-se neste Tribunal Arbitral julgar integralmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral formulado pelos Requerentes, mantendo na ordem jurídica o ato tributário de liquidação de IRS impugnado com o ID 2025..., relativo ao ano de 2023, no valor de € 6.072,58 € (seis mil e setenta e dois euros, e cinquenta e oito cêntimos), e, em consequência, absolver a Requerida do pedido.

V- Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, do CPC, 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de 6.072,58 € (seis mil e setenta e dois euro, e cinquenta e oito cêntimos).

VI- Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em 612,00 € (seiscientos e doze euros), nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo dos Requerentes, 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, 23 de janeiro de 2026.

O Árbitro,

Nuno M. Morujão.