

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 246/2013-T

Tema: IRC - Tributações Autónomas

Acordam os Árbitros José Pedro Carvalho (Árbitro Presidente), Fernando Borges Araújo e Luís Janeiro, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem Tribunal Arbitral na seguinte

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. Em 26 de Julho de 2013, a sociedade A..., pessoa colectiva n.º ..., com sede em ..., matriculada na Conservatória do Registo Comercial de ... sob o mesmo número ... (doravante apenas designada por “Requerente”), formulou pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do artigo 2.º, n.º 1, alínea a) e dos artigos 10.º e seguintes do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por “RJAT”).

2. A Requerente apresentou os pedidos seguintes:

- a) Declaração de ilegalidade parcial e correspondente anulação da autoliquidação de IRC (incluindo a sua sobretaxa “derrama estadual”) e derrama municipal consequente relativa ao exercício de 2010 do Grupo Fiscal A..., por vício material de violação de lei, no montante de €90.171,07;
- b) Reconhecimento do direito ao reembolso deste montante e, bem assim, do direito a juros indemnizatórios pelo pagamento de imposto indevidamente liquidado.

3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD, em 30 de outubro de 2013, e foi notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (de ora em diante designada por “AT” ou a “Requerida”) no dia 01-11-2013.

4. No pedido de pronúncia arbitral, a Requerente optou por não designar árbitro. Nos termos da 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 redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico do CAAD designou como árbitros do tribunal arbitral colectivo o Dr. José Pedro Carvalho (árbitro presidente), o Prof. Doutor Fernando Borges Araújo e o Dr. Luís Janeiro (árbitros vogais), tendo todos aceitado a nomeação nos termos legalmente previstos.

5. As partes foram notificadas, em 16 de dezembro de 2013, da designação dos árbitros, nos termos do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

6. De acordo com o disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral colectivo foi constituído em 02 de janeiro de 2014.

7. A Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua Resposta e procedeu à junção aos presentes autos do Processo Administrativo Tributário.

8. Foi designado o dia 26 de fevereiro de 2014, pelas 14h30m, para a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, que se realizou em tal data (cfr., acta da reunião do tribunal arbitral colectivo constante dos autos, que se dá aqui por integralmente reproduzida).

9. As partes, na sequência do que foi determinado naquela reunião, apresentaram, de forma sucessiva as respetivas alegações escritas.

10. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 1, do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011 de 22 de Março.

O processo não enferma de nulidades.

Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa.

Tudo visto, cumpre proferir

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

- 1- A Requerente é a sociedade dominante de um Grupo de Empresas sujeitas ao regime especial de tributação dos grupos de sociedades, denominado Grupo A...;
- 2- Nessa qualidade, a Requerente procedeu à autoliquidação de IRC e derrama consequente relativa ao exercício de 2010 mediante apresentação da correspondente declaração Modelo 22.
- 3- Em 18 de dezembro de 2012 a Requerente apresentou modificação a essa autoliquidação mediante a submissão de declaração de substituição.
- 4- Em 10 de Maio de 2013, a requerente apresentou, junto do Serviço de Finanças de ..., reclamação graciosa contra a referida autoliquidação de IRC e derrama municipal consequente respeitante ao exercício de 2010 e, ainda, contra a autoliquidação das tributações autónomas nesse mesmo ano de 2010.
- 5- No dia 2 de Outubro de 2013, a requerente foi notificada, por intermédio do Ofício n.º ..., de 30 de Setembro de 2013, da decisão de indeferimento parcial da reclamação graciosa, por despacho proferido, em 30 de Setembro de 2013, pelo Exmo. Senhor Chefe de Divisão de Gestão e Assistência Tributária da Unidade dos Grandes Contribuintes.

- 6- Na referida autoliquidação de IRC do exercício de 2010, a Requerente procedeu à autoliquidação de tributações autónomas previstas no artigo 88.º do CIRC, num total, em termos finais, de € 364.682,36, que correspondem a:
- i. 10% dos encargos com viaturas no montante de € 1.895.232,09 e 20%, em razão da existência de prejuízos fiscais individuais da A... e da B..., dos encargos com viaturas na parte excedente do valor de aquisição fixado na lei, no montante de €387.781,73;
 - ii. 10% das despesas de representação, no montante de € 892.832,61; e
 - iii. 5% das despesas com deslocações dos colaboradores em viatura própria e com ajudas de custo não faturadas a terceiros, no montante de €166.390,96.
- 7- Na sequência da reclamação graciosa apresentada e que foi parcialmente deferida, a AT anulou tributações autónomas autoliquidadas em excesso no montante € 38.778,17, pelo que o valor global acima referido de € 364.682,36 em encargos com tributações autónomas em 2010 foi reduzido para € 325.904,19.
- 8- Este montante encontra-se totalmente pago.
- 9- O referido total da autoliquidação de tributações autónomas, sem ter em conta o referido deferimento parcial da reclamação graciosa oportunamente apresentado pela Requerente, decompõe-se, no que à sua natureza respeita, de acordo com o seguinte quadro:

Rubrica	Enquadramento fiscal à data	TOTAL	Taxas	Valor a pagar
Gastos com viaturas				
Custo aquisição igual ou inferior ao montante fixado na Portaria	Artigo 88º, n.º 3	1 895 232,09	10,0%	189 523,21
Custo aquisição superior ao montante fixado na Portaria	Artigo 88º, n.º 4	387 781,73	20,0%	77 556,34
Outros gastos				
Despesas de representação	Artigo 88º, n.º 7	892 832,61	10,0%	89 283,26
Km em viatura própria e ajudas de custo não faturadas	Artigo 88º, n.º 9	166 390,96	5,0%	8 319,55
Total		3 342 237,39		364 682,36

- 10- A Requerente não deduziu, para efeitos do apuramento do lucro tributável do seu grupo fiscal desse exercício de 2010, o encargo suportado com as referidas tributações autónomas.

A.2. Factos dados como não provados

Com relevo para a decisão, não existem factos que devam considerar-se como não provados.

A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 659.º, n.º 2 do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. artigo 511.º, n.º 1, do CPC, aplicável ex vi do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, a prova documental e o PA juntos aos autos e a prova testemunhal produzida, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, consensualmente reconhecidos e aceites pelas partes.

B. DO DIREITO

Como questão prévia ao conhecimento do mérito do pedido formulado pela Requerente, questiona a AT a tempestividade do pedido de anulação do ato tributário impugnado.

Entende a AT que a Requerente identifica como acto tributário objecto do pedido de pronúncia arbitral o “*acto de autoliquidação de IRC, incluindo a sobretaxa derrama estadual, e derrama municipal consequente relativa ao exercício de 2010*”, e que, uma vez que “*A aludida autoliquidação foi apresentada/submetida em 31.05.2011 e posteriormente modificada/substituída por declaração de substituição apresentada/submetida em 18.12.2012*”, se verificará a extemporaneidade da instância impugnatória.

Subjacente à posição da AT, está o entendimento de que a Requerente deveria ter identificado como objeto da pronúncia arbitral o ato de indeferimento da reclamação graciosa por si apresentada.

Ressalvado o devido respeito, entende-se não assistir, nesta matéria, razão à AT. De facto, e desde logo, necessariamente que o pedido de declaração de ilegalidade do ato de (auto)liquidação, tem subjacente, pelo menos tacitamente, o pedido de declaração de ilegalidade de todos os atos subsequentes e cuja validade seja afetada por aquela declaração, onde se inclui, obviamente, o ato de indeferimento da reclamação graciosa.

Aliás, na parte relativa ao indeferimento, e na medida em que não sejam suscitados vícios do próprio ato de decisão da reclamação graciosa, ou do respetivo procedimento, aquele ato será meramente confirmativo, e, como tal, irrecorrível em si mesmo.

Por outro lado, e como tem sido reconhecido pela jurisprudência nacional, se, em casos como o dos autos, o objeto imediato do processo é o ato de decisão da reclamação graciosa, o seu objecto mediato será o próprio ato primário de (auto)liquidação¹.

Esta situação, de resto, é perfeitamente clara no contencioso administrativo, matriz do contencioso tributário, como resulta do artigo 50.º/1 do CPTA, devidamente conjugado com o artigo 59.º/4 do mesmo código.

Também o regime do contencioso arbitral tributário corrobora este entendimento, já que o artigo 2.º do RJAT, toma como referente da competência dos tribunais arbitrais, os actos primários², sendo os atos secundários unicamente relevantes como referentes da tempestividade da pretensão impugnatória, como resulta do artigo 10.º/1/a) daquele Regime, onde se impõe que os pedidos de constituição de tribunal arbitral sejam apresentados no prazo de 90 dias, contado a partir dos factos previstos nos n.º 1 e 2 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Ou seja, em suma e em bom rigor, a pretensão da Requerente foi irrepreensivelmente formulada, já que se reporta à al. a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT (ato de autoliquidação), e foi apresentada dentro do prazo fixado pela al. a) do n.º 1 do artigo

¹ Neste sentido, cfr., por exemplo, o Ac. do STA de 16-11-2011, proferido no processo 0723/11, e disponível em www.dgsi.pt, em cujo sumário se pode ler: “A impugnação judicial de indeferimento de reclamação graciosa tem por objecto imediato a decisão da reclamação e por objecto mediato os vícios imputados ao acto de liquidação.”.

² (Cfr. artigo 2.º/1/a)) “actos de liquidação de tributos, de autoliquidação,...”.

10.º do mesmo diploma (90 dias contados a partir da decisão da reclamação graciosa, ato a que alude o n.º 2 do artigo 102.º do CPPT).

Deve, deste modo, improceder a exceção da extemporaneidade do pedido, invocada pela AT.

Aqui chegados, torna-se possível, então, abordar a questão de fundo submetida a este Tribunal Arbitral

O nó górdio da matéria em causa nos autos, reside no artigo 45.º/1/a) do CIRC, na redação vigente à data do fato tributário, que dizia que:

“Não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação:

a) O IRC e quaisquer outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros;”.

Essencialmente, trata-se de apurar *in casu* se as quantias suportadas pela Requerente com as tributações autónomas, liquidadas e pagas nos termos do CIRC, são ou não excluídas da determinação do lucro tributável, taxado nos termos do mesmo Código.

Quando se fala em tributações autónomas, como é o caso, é conveniente desde logo ter presente que está em causa um conjunto de situações díspares, que abrangerão, pelo menos, três tipos distintos, a saber:

- Tributação autónoma de determinados rendimentos (ex.: n.ºs 3, 5 e 6 do CIRS);
- Tributação autónoma de determinados encargos dedutíveis (ex. n.ºs 3 e 4 do artigo 88.º do CIRC);
- Tributação autónoma de outros encargos independentemente da respetiva dedutibilidade (ex.: artigos 1 e 2 do artigo 88.º do CIRC).

Em causa nos autos está o segundo dos elencados tipos de tributação autónoma, conforme resulta expressamente do ponto 6 da matéria de fato dada como provada, e do artigo 188.º do próprio requerimento inicial.

Esta precisão torna-se importante porquanto, ao contrário do laborado pela Requerente, entende-se que atenta a disparidade e heterogeneidade das situações sujeitas a tributações autónomas será nesta sede, não só desnecessário mas, até, contraproducente, o esforço de sintetizar e procurar uma natureza jurídica própria e unitária, comum a todas aquelas situações.

Deste modo, dever-se-á centrar a discussão nas concretas tributações autónomas suportadas pela Requerente e procurar uma resposta, devidamente fundada, para os termos restritos daquilo que está em questão nos autos, que será então, saber se devem as quantias pagas no quadro das tributações autónomas sobre gastos dedutíveis por um sujeito passivo de IRC ser consideradas um encargo dedutível para efeitos do apuramento do lucro tributável submetido àquele imposto.

Devidamente equacionada, nestes termos, a questão a solucionar nos autos, cumprirá ainda ter presente que o referente fundamental da resposta a dar àquela, será o formulado no 9.º do Código Civil, segundo o qual deverá ser reconstituído, a partir dos textos, o pensamento legislativo, que tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso.

Neste quadro, o desiderato da presente decisão será, não o de teorizar sobre a natureza jurídica das tributações autónomas em geral, ou de qualquer dos seus vários tipos, mas antes o de **apurar se o pensamento legislativo, com um mínimo de correspondência verbal na letra da lei, ainda que imperfeitamente expresso, era ou não, à data do facto tributário em questão nos autos, no sentido de que deviam as quantias pagas no quadro das tributações autónomas sobre gastos dedutíveis por um sujeito passivo de IRC ser consideradas um encargo dedutível para efeitos do apuramento do lucro tributável submetido àquele imposto.**

*

Na apreciação da matéria em causa nos autos, deve-se, igualmente, ter desde logo em conta, que a norma do artigo 45.º do CIRC se situa num contexto de ampla discricionariedade legislativa. Ou seja, na definição do que sejam encargos dedutíveis ou não dedutíveis para efeitos fiscais, o legislador fiscal goza de uma ampla liberdade concretizadora. Daí que, não se possa dizer que esteja vedado ao legislador, pela “*natureza*” das tributações autónomas (e, em concreto, da que é própria das tributações autónomas decorrentes de gastos dedutíveis em sede de IRC), seja ela qual for, excluí-la dos encargos dedutíveis para efeitos do imposto em questão.

Considera-se, deste modo, que será legítimo ao legislador incluir ou excluir as tributações autónomas que nos ocupam daquela categoria dos encargos dedutíveis para

efeitos de IRC, independentemente da “*natureza*” que a doutrina ou a jurisprudência lhes surpreenda.

Acresce ainda que nenhum óbice de princípio existe a que o legislador isole determinados tipo de rendimentos e os grave com taxas específicas, ou diferenciadas, como ocorre, por exemplo, nos casos previstos nas diversas alíneas do n.º 4 do atual artigo 87.º do CIRC.

De igual modo, nenhum óbice de princípio existirá a que o imposto em questão seja devido, liquidado e pago, não em função de um período (mais ou menos longo) de tributação, mas por força da ocorrência de factos instantâneos, como ocorre já, por exemplo, nos casos de retenção na fonte com caráter definitivo (cfr. artigo 94.º/3 do CIRC).

De resto, nem o resultado, aparentemente tão contraintuitivo e impressionante, de poder ser devido o pagamento de imposto por via das tributações autónomas que ora nos ocupam, mesmo em caso de inexistência de um rendimento (positivo) no final do período de tributação, é *avis rara* no regime do IRC.

Assim, e em alguns dos já apontados casos de retenção na fonte a título definitivo, pode dar-se a situação de que o titular dos rendimentos sujeitos àquela retenção tenha tido despesas que excedam os rendimentos, sendo, não obstante, tributado por força da sobredita retenção.

Também no caso da operacionalidade de algumas das cláusulas anti-abuso específicas (artigos 63.º a 67.º do CIRC), por força da desconsideração de custos, pode ocorrer que os sujeitos passivos sejam tributados por um lucro tributável *facto*, na medida em que possa estar em causa a desconsideração de custos efectivamente suportados, mas tidos por abusivos. Poder-se-á dar o caso, assim, de um sujeito passivo ter de pagar IRC, não obstante ter tido, na realidade, prejuízos.

*

Voltando à situação concretamente em causa nos autos, começa a Requerente por sustentar o entendimento segundo o qual as tributações autónomas relativas a despesas com encargos dedutíveis em sede de IRC incidem sobre despesa, e não sobre rendimento.

Reconhecendo-se a matéria em causa como inequivocamente complexa, resultado de uma sucessão de alterações legislativas num contexto de degradação económica, entende-se que não só as coisas não serão, necessariamente, como pugna a Requerente, como, até, aquele não será o enquadramento mais adequado aos dados legais.

Na apreciação da questão em causa, dever-se-á, desde logo, ter presente a jurisprudência formada ao longo dos últimos anos, relativamente à constitucionalidade da norma do artigo 5.º, n.º 1, da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, na parte em que fez retroagir a 1 de janeiro de 2008 a alteração do artigo 81.º, n.º 3, alínea a), do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, consagrada no artigo 1.º-A do aludido diploma legal, e que culminou com a respetiva declaração de inconstitucionalidade.

Esta jurisprudência, como é sabido, não se debruçou diretamente sobre a natureza jurídico-tributária das tributações autónomas em questão, mas incidiu especificamente sobre a questão da determinação da natureza do respectivo fato impositivo-tributário, ou seja, visou apurar qual o concreto fato do qual resultava o nascimento da obrigação jurídico-tributária de suportar o imposto, tendo concluído que tal fato era a realização de determinadas despesas relativas a encargos identificados na lei – fato de natureza instantânea – e que, como tal, a aplicação impositiva a fatos anteriores à entrada em vigor da lei seria contrária à Constituição. Esta jurisprudência não abrange, assim, a questão da "natureza" das tributações autónomas em IRC, mas unicamente da determinação da natureza do fato tributário (instantâneo ou continuado), que lhes subjaz.

Não quer, todavia, o que vem de se dizer significar que da jurisprudência em questão não se possam retirar subsídios sobre o entendimento que esteve de alguma forma subjacente à corrente jurisprudencial em causa, na matéria que ora nos ocupa. Não se deve é deixar de ter em vista que, como se disse, não foi essa a questão que constituiu, diretamente, alvo de ponderação dos tribunais, e que qualquer pretensão que se tenha no referido campo deverá obter sustentação no próprio texto argumentativo das decisões, tendo em conta o respectivo contexto, e não no imediato segmento decisório-conclusivo.

Ora, vistas as coisas desta forma, concluir-se-á, senão no sentido contrário ao veiculado pela Requerente, pelo menos no sentido de que não se deverá considerar como, necessariamente, subjacente à jurisprudência em questão, o entendimento sustentado por aquela.

Com efeito, e desde logo, o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 617/2012, de 19-12-2012³, parece aderir à posição do Prof. Saldanha Sanches na matéria, ali citada, segundo a qual:

"Com esta previsão, o sistema mostra a sua natureza dual, com uma taxa agravada de tributação autónoma para certas situações especiais que se procura desencorajar, como a aquisição de viaturas para fins empresariais ou viaturas em princípio demasiado dispendiosas quando existem prejuízos. Cria-se, aqui, uma espécie de presunção de que estes custos não têm uma causa empresarial e, por isso, são sujeitos a uma tributação autónoma. Em resumo, o custo é dedutível, mas a tributação autónoma reduz a sua vantagem fiscal, uma vez que, aqui, a base de incidência não é um rendimento líquido, mas, sim, um custo transformado – excecionalmente – em objeto de tributação.";

Ainda no mesmo Acórdão pode ler-se também que "Já no que respeita à tributação autónoma **em IRC**, o facto gerador do imposto é a própria realização da despesa" (sublinhado nosso), demonstrando assim ter subjacente a ideia de que não obstante o facto gerador do imposto ser a realização da despesa, a tributação ainda ocorre no âmbito do IRC!

Continuando, refere o Acórdão em questão que:

"Por esta razão, Sérgio Vasques (cfr. Manual de Direito Fiscal, Almedina, 2011, pág. 293, nota 470) chama a atenção para a circunstância de os impostos sobre o rendimento contemplarem elementos de obrigação única, como as taxas liberatórias do IRS ou as taxas de tributação autónoma do IRC."

Também no segundo voto de vencido do mesmo Acórdão se escreveu que:

"Não estamos aqui, em rigor, perante um imposto de obrigação única mas perante factos tributários que incidindo sobre as despesas dedutíveis **estão indissociavelmente ligados ao apuramento e liquidação do IRC**" (sublinhado nosso).

De resto, já no Ac. 18-2011 do TC, se podia ler, no voto de vencido precursor da inversão jurisprudencial subsequentemente operada, que:

"Embora formalmente inserida no CIRC e **o montante que permita arrecadar seja liquidado no seu âmbito e a título de IRC**, a norma em causa respeita a uma imposição fiscal que é materialmente distinta da tributação nesta cédula" (sublinhado nosso).

Ou seja, e independentemente do que se considere ser o entendimento subjacente relativamente à natureza das tributações autónomas de despesas dedutíveis em IRC,

³ Disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20120617.html>.

conclui-se que na jurisprudência constitucional sobre a matéria, nunca esteve em causa que a quantia arrecadada por via daquelas tributações autónomas o era a título de IRC, de onde se conclui que dessa jurisprudência não decorre, desde logo, que os encargos suportados por aquelas devam ser considerados custos dedutíveis para efeitos do referido imposto.

É certo que, ainda no citado Acórdão 617/2012 do TC, se refere que:

“Na verdade, embora a tributação de determinados encargos esteja formalmente inserida no Código do IRC e o respetivo montante seja liquidado no âmbito daquele imposto, tal tributação é uma imposição fiscal materialmente distinta da tributação em IRC.”

Contudo, e salvo melhor opinião, não estará aqui o TC a tomar posição quanto à natureza jurídica das tributações autónomas ora em causa, entendendo-as como um imposto distinto do IRC.

É que, desde logo, o TC, pensa-se que deliberadamente, não utiliza a expressão “*imposto*”, ao exprimir a distinção que opera, falando antes em “*imposição fiscal*” e “*tributação*”.

Por outro lado, contextualmente entendida, tendo em conta não só as passagens já atrás evidenciadas, em especial a citação de Sérgio Vasques, como o quadro e a finalidade com que é feita a distinção em causa, dever-se-á concluir que a afirmação ora comentada se reporta à forma de imposição da obrigação fiscal de pagar as quantias tributadas em sede de tributação autónoma, como sendo materialmente distinta da forma de imposição ordinária da obrigação fiscal de pagar IRC.

Aceitando-se, assim, como materialmente distinta, no sentido estatuído pelo TC, quanto à forma de imposição fiscal, a tributação em sede das tributações autónomas que ora nos ocupam, da que ocorre em sede de IRC *tout court* (sendo uma através de um facto instantâneo e outra através de um facto continuado), entende-se contudo que tais tributações autónomas, incidentes sobre encargos dedutíveis, ocorrem no âmbito e a título de IRC, do mesmo modo que, por exemplo, as tributações autónomas em sede de IRS (e as próprias taxas liberatórias que, salvo melhor opinião, integram elas próprias também uma espécie de tributação autónoma), apesar de poderem ter por base factos instantâneos, são liquidadas e pagas a título de IRS.

Entende-se, assim e em suma, que uma coisa é o tipo de facto tributário que está na base de determinada imposição. Outra coisa é o *título* a que tal imposição é devida, no fundo, a *causa*⁴ da obrigação de imposto. E no caso das tributações autónomas em sede de IRC, essa causa, o título a que o imposto é exigido, será, ainda, o IRC.

Neste sentido, dever-se-á atentar, para além de tudo o mais, que o regime legal das tributações autónomas em questão nos autos apenas faz sentido no contexto da tributação em sede de IRC. Ou seja, desligado do regime legal deste imposto, carecerão aquelas do seu principal referente de sentido. A sua existência, o seu propósito, a sua explicação, no fundo, a sua *juridicidade*, apenas é devidamente compreensível e aceitável no quadro do regime legal do IRC.

De fato as tributações autónomas ora em análise, pertencem, sistematicamente ao IRC, e não ao IVA, ao IS, ou a um qualquer *novo* imposto. É que, embora se possa aceitar que o facto tributário impositivo será cada um dos singulares encargos legalmente tipificados, o certo é que não são estes, *qua tale*, o *objecto final* da tributação, a realidade que se pretende gravar com o imposto. Se assim fosse, seriam obviamente taxadas, todos os gastos realizados por todos os sujeitos, e não apenas por alguns deles⁵.

Ou seja, as tributações autónomas do género que ora nos ocupam estão fortemente ligadas aos sujeitos do imposto sobre o rendimento respectivo, e, mais especificamente, à actividade económica por eles levada a cabo.

Este aspecto torna-se ainda mais evidente, se se atentar num outro dado fundamental presente desde o início: a circunstância de as tributações autónomas que ora nos ocupam apenas incidirem, à data deste diferendo, sobre **gastos dedutíveis!**

Esta circunstância, crê-se, é elucidativa da imbricação existente entre aquelas e o IRC (no caso), e justificativa não só da sua inclusão no CIRC, mas, igualmente, da sua integração, de pleno direito, como parte do regime jurídico do IRC⁶.

⁴ A este propósito, cfr. Soares Martinez, “Direito Fiscal”, 7.^a Edição, Almedina, 1993, pp. 191 e ss.

⁵ Este aspeto é particularmente evidente em sede de IRS, onde as tributações autónomas previstas no artigo 73.º do respetivo Código, apenas se aplicam aos “*sujeitos passivos que possuam ou devam possuir contabilidade organizada, no âmbito do exercício de atividades empresariais e profissionais*”. E mesmo de entre estes, “*Excluem-se (...) os sujeitos passivos a quem seja aplicado o regime simplificado de determinação do lucro tributável previsto nos artigos 28.º e 31.º.*” (n.º 8 do artigo 73.º).

⁶ Dificilmente se compreenderia que no CIVA, ou no CIS, ou mesmo num diploma regulador de um imposto autónomo, se consagrasse que determinadas despesas apenas estariam sujeitas a imposto, se dedutíveis em sede de IRC...

De fato, não só apenas os encargos realizados por sujeitos passivos de IRC é que estão sujeitas à imposição de tributação autónoma em tal quadro, como tais encargos apenas o estarão se aqueles sujeitos os elegerem como gastos dedutíveis no apuramento da matéria tributável de tal imposto.

O quadro deste modo traçado é, considera-se, substancialmente distinto do que seria um imposto que incidisse sobre determinadas despesas, objectivamente consideradas, afigurando-se que a qualidade e a opção do sujeito passivo têm aqui uma relevância, senão maior, pelo menos idêntica ao encargo que despoleta a imposição tributária.

De resto, sempre se poderá dizer que se o sujeito passivo de IRC optar por não deduzir ao lucro tributável para efeitos daquele imposto os encargos correspondentes às despesas sujeitas a tributação autónoma, não terá de suportar esta, o que será demonstrativo do que acima se apontou, ou seja, de que a *causa* das tributações autónomas radicará, ainda e em última análise, no regime do IRC.

*

Neste quadro, e voltando-se à questão decidenda formulada *ab initio*, como sendo a de determinar qual a intenção do legislador, expressa no texto legislativo, compreendido no seu todo, a conjugação do teor do artigo 12.º do CIRC com o artigo 45.º/1/a) do mesmo, não deixará grandes dúvidas, quanto ao entendimento legislativo de que as tributações autónomas, se não constituem IRC *stricto sensu*, integrarão seguramente o regime daquele imposto, e serão devidas a esse título.

Considera-se, assim, que o pensamento legislativo, com um mínimo de correspondência verbal na letra da lei, ainda que imperfeitamente expresso, era, à data do facto tributário em questão nos autos, no sentido de que as quantias pagas no quadro das tributações autónomas sobre gastos dedutíveis por um sujeito passivo de IRC **não** deviam ser consideradas um encargo dedutível para efeitos do apuramento do lucro tributável sujeito àquele imposto.

A correspondência de tal intenção no texto legislativo é bem patente no teor daquele artigo 12º do CIRC, vigente já à data do facto tributário, que refere que:

“As sociedades e outras entidades a que, nos termos do artigo 6.º, seja aplicável o regime de transparência fiscal não são tributadas em IRC, salvo quanto às tributações autónomas.” (sublinhado nosso).

Ou seja, na perspectiva do sistema legal, refletido nos respetivo texto, as tributações autónomas integram o regime do, e são devidas a título de, IRC, razão pela qual na norma que se vem de transcrever o legislador ressaltou expressamente a sua aplicação. Daí que, paralelamente, se fosse intenção do legislador excluir as tributações autónomas do âmbito da alínea a) do n.º 1 do artigo 45.º do CIRC, o teria dito expressamente, já que não faria sentido (não seria *razoável*) que numa norma do Código (o artigo 12.º) o legislador entendesse que a tributação em IRC abrange as tributações autónomas e noutra (o artigo 45.º) entendesse o contrário.

Por outro lado, e reforçando o que se vem de expor, o artigo 3.º da recente Lei 2/2014 de 16 de janeiro, veio aditar o artigo 23.º-A do CIRC, que sucede ao anterior artigo 45.º e ao qual, pelo que vem de se dizer, deve ser conferido, na matéria que nos ocupa, caráter interpretativo, veio dispor que:

“1 — Não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação:

a) O IRC, incluindo as tributações autónomas, e quaisquer outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros;” (sublinhado nosso).

Ou seja, e em suma, da consideração do texto legislativo, estaticamente e na sua evolução histórica, resulta que o legislador entendia, e continua a entender, que as tributações autónomas integram o IRC, senão enquanto imposto *stricto sensu*, pelo menos em termos de fazerem parte do mesmo regime fiscal unitário, devendo ter o mesmo tratamento em sede de dedutibilidade para efeitos de cômputo do lucro tributável.

Não obstará, ao que vem de se dizer, o disposto no artigo 1.º do CIRC, que refere que o imposto em causa “*incide sobre os rendimentos obtidos (...)no período de tributação*”.

Com efeito, e desde logo, a norma em causa é uma norma programática ou ordenatória, proclamando um sentido ou intencionalidade geral (normal) do tributo em causa, mas não tendo subjacente qualquer intenção estritamente tipificadora ou delimitadora da operacionabilidade do mesmo.

Por outro lado, tal norma preexiste à emergência do atual regime das tributações autónomas em IRC, não se devendo, portanto, retirar qualquer conclusão decisiva da manutenção do seu teor face àquele fenómeno, a não ser, eventualmente, a falta de ponderação pelo legislador da globalidade do sistema, quando procede a alterações pontuais daquele.

De facto, o legislador fiscal tem, num passado recente, mudado o tratamento fiscal relacionado com as tributações autónomas, sem nunca ter alterado a perspetiva de as incluir na tributação sobre o rendimento. Saliente-se, a este título, a introdução numa primeira fase da não dedutibilidade das ajudas de custo e dos encargos com a compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador ao serviço da entidade patronal nos casos desenvolvidos nessa disposição para, rapidamente, transformar a não dedutibilidade em dedutibilidade generalizada desses encargos substituindo-a por (mais uma) tributação autónoma. Outro ziguezague no tratamento fiscal nesta sede relaciona-se com a substituição da não sujeição parcial (apenas sobre a parcela das depreciações) a tributação autónoma quando existe acordo escrito com o trabalhador ou órgão estatutário sobre a utilização das viatura automóveis relativamente às quais tenha sido celebrado o acordo previsto na alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS, para, na sequência da recente Reforma do IRC, essa substituição passar a ser total, ou seja, se existir esse acordo escrito, não haverá tributação autónoma sobre quaisquer encargos relacionados com essas viaturas. E antes desta alteração, tinha havido outra (curiosamente apenas refletida no Código do IRC, e não no IRS, relativamente à tributação autónoma das viaturas automóveis relacionadas com alguns encargos da categoria B), no sentido de alargar a tributação autónoma em sede de IRC a todos os encargos efetuados ou suportados (sublinhado nosso) e não apenas aos dedutíveis, como constava à data da ocorrência de que estamos a tratar.

Em todo o caso, afigura-se que não será sequer caso de, em concreto, ratificar aquela conclusão, na medida em que, como se disse, na perspetiva do legislador, as tributações autónomas em questão nos autos integrarão, efetiva e inequivocamente o regime do IRC, sendo devidas a título deste imposto.

*

Tudo aquilo que se tem vindo a dizer, evidencia que a evolução do regime legal do IRC transmutou-o numa realidade complexa e multifacetada, aos mais diversos níveis, que se reflete, na matéria que nos ocupa nestes autos, na tal “*natureza dual*” de que falava a Prof. Saldanha Sanches na passagem citada no Acórdão 617/2012 do TC.

O reconhecimento desta dualidade de natureza, não prejudica contudo, como se entende estar subjacente quer à citação em causa quer à jurisprudência que a cita, que se considere que o sistema, apesar de dual, seja o mesmo. Dito de outro modo, apenas faz sentido falar-se de um sistema dual, se o sistema em questão, globalmente considerado, for, ainda, o mesmo. Caso contrário falar-se-ia não de um sistema de natureza dual, mas de dois sistemas distintos, o que, por tudo o que se vem dizendo, não será o que ocorre. E, *in casu*, o sistema será o regime do IRC, que operando ora pelo lucro, ora pelos gastos, visa e prossegue as finalidades próprias daquele imposto, incluindo, evidentemente, a arrecadação de receita para o Estado.

A este respeito, entende-se que no, contexto atual, não obstante a inegável constatação de que as tributações autónomas têm vindo a pesar de forma significativa nas receitas fiscais do IRC, não se poderá concluir que aquelas em questão nos autos sejam essencialmente um imposto de arrecadação de receita (finalidade “*essencialmente reditícia*”), desproporcionais e desligadas da capacidade contributiva. Efectivamente, num quadro em que as taxas de IRS atingem valores significativamente para lá dos 50%, para níveis de rendimento ainda de classe média, as tributações autónomas não integrarão, seguramente, o “*olho do furacão*” de tal problemática.

Não obstante o referido *modus operandi* pela via do gasto, típico das tributações autónomas em análise, será, ainda assim, susceptível de ser materialmente conexionado com o rendimento que, em última instância, legitima o IRC.

Efetivamente, e como atrás se evidenciou, as referidas tributações intervêm mormente (à data destes autos, integralmente, nas tributações autónomas em causa) porquanto o sujeito passivo opta por deduzir os gastos sobre que incidem aos seus ganhos, para efeitos de IRC. Esta circunstância explicar-se-á materialmente pela existência de lucros actuais que o sujeito passivo pretende ver diminuídos, ou por uma expectativa de lucros futuros, que serão igualmente diminuídos por força da contabilização do encargo correspondente à despesa sujeita a tributação autónoma.

Dito de outra forma: um contribuinte que não tenha, nem conte vir a ter, lucro tributável em IRC, não será afetado pelas tributações autónomas em causa nos autos⁷ já que poderá, simplesmente, não deduzir aos seus ganhos as despesas que despoletam aquelas. Em tal situação, o contribuinte em causa terá um prejuízo fiscal menor – o que lhe será irrelevante, já que a dimensão deste apenas terá significado se, e quando, se coloca a questão do seu abatimento a um lucro tributável – mas não será sujeito à tributação autónoma.

Desta forma, num ou noutro caso, estar-se-á sempre em última análise a ter em vista um rendimento, presente ou futuro, que o legislador tolera tributar menos (por força da consideração do gasto deduzido), em troca de uma tributação imediata, aquando da realização do gasto, visando então, nesta perspetiva, as tributações autónomas a que nos referimos, ainda que mediatemente, o rendimento do sujeito passivo.

Tais tributações serão, sob este ponto de vista, uma forma (enrevesada, é certo) de, indiretamente e através da despesa, tributar, ainda, o rendimento (efetivo ou potencial/futuro) das pessoas coletivas.

E por ser isto assim é que é conferida ao sujeito passivo a opção de contabilizar como encargo dedutível o montante do encargo sujeito a tributação autónoma, suportando-a, ou não o deduzir, sendo tributado pelo rendimento daí decorrente, nos termos “*normais*”.

Este aspeto, que condiciona o evento do tipo de tributação autónoma em causa nos autos a uma opção do sujeito passivo de IRC, evidencia ainda que não está ali visado, pelo menos diretamente ou em primeira linha, o rendimento da pessoa singular putativamente beneficiária das despesas ou gastos, já que, se assim fosse, deveria a tributação autónoma em questão operar, independentemente da sua elegibilidade como encargo dedutível, pelo sujeito passivo de IRC, como, de resto, acontece com outros tipos de tributação autónoma.

*

⁷ Hoje em dia, e após as mais recentes alterações no regime legal em causa, não será afetado ou será pouco afetado pois os encargos não dedutíveis não serão, por norma, de monta.

As tributações autónomas em questão nos autos integrarão também, sob um outro ponto de vista, o elenco de normas anti-abuso específicas⁸, sendo patente a similitude, por exemplo, com a norma do atual artigo 65.º/1 do CIRC, que dispõe que:

“Não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável as importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, salvo se o sujeito passivo puder provar que tais encargos correspondem a operações efetivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado.”.

Ou seja, nos casos a que se reportam as tributações autónomas suportadas pela Requerente nos autos, o legislador podia ter optado por um regime semelhante ao estatuído na norma transcrita, vedando pura e simplesmente a respetiva dedutibilidade, ou condicionando-a nos mesmos termos da norma *supra*, ou noutros que entendesse adequados. Em vez disso, optou-se por não ir tão longe, quedando-se o regime legal de IRC sobre os gastos em causa num patamar aquém, ao permitir-se a dedutibilidade dos encargos em causa, contra o pagamento imediato de uma parte do lucro tributável que, presente ou futuramente, irá ser afetado por tal dedução.

Não obstante, será ainda assim inegável a similitude dos regimes, bem como das preocupações e finalidades que lhes estão subjacentes.

O que vem de se dizer tem, deste modo, subjacente a constatação de que as tributações autónomas, incluindo aquelas em questão nos autos, devem grande parte da sua razão de ser à circunstância de que será, objectivamente, inviável a tributação integral numa base rigorosa, em sede de IRS, nos próprios beneficiários dos gastos sujeitos àquelas (o que equivaleria a uma tributação dos *fringe benefits* como foi concebida e aplicada na Austrália e na Nova Zelândia).

Entende-se, contudo, que, por via das imposições em causa, e também se visa, pelo menos na mesma medida, disciplinar a utilização pelas empresas de gastos que podem ser necessários, numa parte, à prossecução da atividade normal, mas que – tendo por base um juízo de normalidade – também serão em benefício de pessoas singulares que acabam por deles fruir a título particular e não profissional. Só que, não dispondo a Administração

⁸ A própria Requerente reconhece finalidades anti-abusivas a alguns tipos de tributação autónoma, que não o que está em causa nos autos, como sejam a incidente sobre lucros distribuídos a entidades isentas de IRC, bem como sobre pagamentos a entidades residentes em zonas de baixa tributação.

Tributária de nenhuma “*fita métrica*” para fazer tal separação, vem o legislador optando, já há bastante tempo, pela introdução no Código do IRC desta parcela que já considerava objetivamente, à data dos autos (o artigo 12º do CIRC será suficientemente esclarecedor sobre o espírito do legislador, como já se apontou anteriormente), uma imposição, no mínimo, semelhante, ao IRC, mesmo que se considere questionável tal disposição (bem como a atual redação, a respeito da inclusão no IRC, das tributações autónomas no artigo 23º-A do Código do IRC).

Reconhecem-se aqui, assim, aquelas características que já há já alguns anos a doutrina vem apontando às tributações autónomas em causa, como sejam:

- a) a tributação autónoma só faz sentido porque os custos/gastos relevam como componentes negativas do lucro tributável do IRC. É isso que motiva os sujeitos passivos do IRC a relevar um valor tão elevado quanto possível desses gastos para diminuir a matéria tributável do IRC, a coleta e, conseqüentemente, o imposto a pagar;
- b) pretende-se desincentivar esse tipo de gastos em sujeitos passivos que apresentam resultados negativos mas que, independentemente disso, continuam a evidenciar estruturas de consumo pouco ou nada compagináveis com a saúde financeira das suas empresas;
- c) trata-se, em tese mais geral, de modelar o sistema fiscal de modo que este revele um certo equilíbrio tendo em vista uma melhor repartição da carga tributária efetiva entre contribuintes e tipos de rendimento;
- d) considera-se desfavoravelmente determinados gastos em que, reconhecidamente, não é fácil determinar a medida exata da componente que corresponde a consumo privado, e relativamente aos quais é conhecida a prática geral de abuso na sua relevação.

Melhor ou pior, as tributações autónomas ora em causa deverão ser assim entendidas como uma forma de obstar a determinadas atuações abusivas, que o “normal” funcionamento do sistema de tributação era incapaz de impedir, sendo que outras formas de combater tais atuações, incluindo formas mais gravosas para o contribuinte, eram possíveis.

Este caráter antiabuso das tributações autónomas ora em causa, será não só coerente com a sua natureza “anti-sistémica” (como acontece com todas as normas do género), como com uma natureza presuntiva, apontada quer pelo Prof. Saldanha Sanches quer pela jurisprudência que o cita.

Sob este prisma, as tributações autónomas em análise, terão então materialmente subjacente uma presunção de empresarialidade “*parcial*” das despesas sobre que incidem,

em função da supra-apontada circunstância de tais despesas se situarem numa linha cinzenta que separa aquilo que é despesa empresarial, produtiva, daquilo que é despesa privada, de consumo, sendo que, notoriamente, em muitos casos, a despesa terá efetivamente na realidade uma dupla natureza (parte empresarial, parte particular).

Confrontado com esta dificuldade, o legislador, em lugar de simplesmente afastar a sua dedutibilidade, ou inverter o ónus da prova da empresarialidade das despesas em questão (impondo, por exemplo, a demonstração de que “não têm um carácter anormal ou um montante exagerado”, como faz no artigo 65.º/1 do CIRC), optou por consagrar o regime actualmente vigente, que, não obstante, tem precisamente o mesmo fundamento, a mesma finalidade, e o mesmo tipo de resultado, que outras formas utilizadas noutras situações típicas do regime (no caso) do IRC.

Esta presunção de “empresarialidade parcial”, deverá, em coerência e ao contrário do que refere a Requerente, considerar-se como abrangida pela possibilidade de elisão genericamente consagrada no art.º 73.º da LGT, quer pelo contribuinte, quer pela Administração Tributária, o que se afigura, de resto, conforme a uma proporcional e adequada distribuição do ónus probatório, na medida em que incidindo as tributações autónomas em causa sobre despesas de empresarialidade à partida *não evidente*, será o contribuinte quem estará melhor posicionado para demonstrar que tal requisito se verifica em concreto.

Por seu lado, a própria Administração Tributária, caso o entenda e considere que o caso justifica o inerente dispêndio de meios, poderá sempre demonstrar que, relativamente às despesas em questão, e ainda que sobre elas tenha incidido tributação autónoma, não se verifica o requisito geral do artigo 23.º/1 do CIRC, designadamente a sua indispensabilidade para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora⁹.

Assim, e em suma, as tributações autónomas cujo encargo pretende a Requerente ver subtraídas ao seu lucro tributável, poderão ser encaradas como uma espécie de norma antiabuso consensual, em que o legislador propõe ao contribuinte uma de três alternativas, a saber:

- a) não deduzir a despesa;
- b) deduzir mas pagar a tributação autónoma, dispensando-se, quer a si quer à Administração Tributária de discutir a questão da empresarialidade da despesa;
- c) provar a empresarialidade integral da despesa, e deduzi-la integralmente, não suportando a tributação autónoma.

De resto, o reconhecimento desta natureza presuntiva das tributações autónomas em causa nos autos, será, para além de tudo o mais, uma salvaguarda da sua constitucionalidade, na medida em que estará garantida quer a possibilidade da respetiva dedução integral pelo contribuinte, quer a sua não dedução, consoante o lado para o qual a presunção que lhes está subjacente seja, concretamente e em cada caso, infirmada.

*

Em jeito de conclusão, face a tudo o que se vem de expor, e em favor de um rigor conceptual, dir-se-á ainda que se pende para o entendimento de que as tributações autónomas, tal como existem actualmente, se poderão configurar como um imposto “híbrido”, incidindo sobre o rendimento das pessoas singulares e das pessoas coletivas, e não sobre o consumo ou a despesa, pois não apresentarão as principais características desta forma de tributação. Tendo-se em conta que também não incidem sobre o património, e uma vez que a Constituição da República Portuguesa não prevê outros tipos de tributação, ao legislador só restavam duas soluções: a tributação em IRS, na categoria A, na pessoa dos beneficiários diretos (o que já faz nalguns casos) ou em IRC (e, por arrastamento, na categoria B do IRS). Neste último caso, podia o legislador atuar a dois níveis (separada ou simultaneamente): não aceitar a dedutibilidade de alguns gastos na totalidade ou parcialmente e/ou tributá-los autonomamente. Perante a constatação histórica de um elevado número de sujeitos passivos de IRC com prejuízos fiscais, a opção pela generalização das tributações autónomas acabou por se impor.

Considerando-se, então, que as tributações autónomas que incidem sobre encargos dedutíveis em IRC integram o regime, e são devidas a título, deste imposto, e, como tal

⁹ Em tal caso, de resto, dever-se-á entender que o montante liquidado a título de tributação autónoma deverá ser anulado, e qualquer montante pago restituído/compensado, assim se afirmando, também por esta via, a

estão abrangidas pela disposição da alínea a) do n.º 1 do artigo 45.º do CIRC, não constituirão as despesas com o pagamento daquelas tributações encargos dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável, devendo, em consequência, improceder a presente ação arbitral.

*

C. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a) Julgar totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência manter o acto tributário impugnado;
- b) Condenar a Requerente nas custas do processo, no montante de €2.754.00, tendo-se em conta o já pago.

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 90.171,07, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

E. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 2.754.00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerente, uma vez que o pedido foi integralmente improcedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se

Lisboa

patente imbricação das tributações autónomas com o regime do IRC, que integram.

10 de Abril de 2014

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho - Relator)

O Árbitro Vogal

(Fernando Borges Araújo)

O Árbitro Vogal

(Luís Janeiro)