

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 187/2018-T

Tema: IRC – Provisão para reparação de danos de carácter ambiental – requisitos.

DECISÃO ARBITRAL ¹

Os árbitros Dra. Fernanda Maças (árbitro-presidente), Dra. Sílvia Oliveira e Dra. Magda Feliciano, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 25 de Junho de 2018, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., S.A., NIPC..., com sede na Rua..., ..., ...-... ..., doravante designada por Requerente, apresentou em 10 de Abril de 2018, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), artigo 10.º, n.º 1, alínea a) e n.º 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem Tributária – RJAT) e dos artigos 96.º e seguintes do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), pedido de constituição de Tribunal Arbitral Colectivo e de pronúncia arbitral, com vista a obter a declaração de ilegalidade dos actos tributários de liquidação em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC), referente aos períodos de tributação de 2013, 2014, 2015 e 2016, no valor global de EUR 144.962,74, bem como dos actos de indeferimento das respectivas reclamações gratuitas apresentadas.

¹ Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 138.º, n.º 5, do Código de Processo Civil, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, com versos em branco e por nós revisto, e respeitando a ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990, excepto no que diz respeito às transcrições efectuadas, em que se manteve a ortografia do original.

A Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante designada por Requerida, apresentou a sua Resposta em 12 de Setembro de 2018, tendo-se defendido por impugnação. Na mesma data, anexou aos autos o respectivo Processo Administrativo.

Por despacho arbitral de 15 de Setembro de 2018, a Requerente foi notificada para, no prazo de 10 dias, “concretizar os artigos referentes a aspectos de facto relativamente aos quais pretende produzir prova testemunhal”.

Por despacho de 12 de Outubro de 2018, dado que a Requerente não indicou a matéria de facto relativamente à qual pretendia que as testemunhas apresentadas fossem inquiridas, decidiu-se pelo indeferimento do requerimento de produção de prova testemunhal.

Adicionalmente, no mesmo despacho, decidiu-se pela dispensa da realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, tendo sido dado às Partes prazo para alegações.

A Requerente apresentou alegações escrita em 24 de Outubro de 2018 e a Requerida em 12 de Novembro de 2018.

II. SANEADOR

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente.

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo uma vez que foi apresentado no prazo previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março) e estão devidamente representadas.

O processo não enferma de nulidades.

Não existem excepções nem questões prévias de que cumpra conhecer, pelo que nada obsta ao conhecimento do mérito da causa.

III. MATÉRIA DE FACTO

1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

- a) A Requerente exerce, desde 1 de Abril de 2003, a actividade de “*Tratamento e Eliminação de Outros Resíduos não perigosos*” – CAE 38212;
- b) A actividade económica desenvolvida pela Requerente implica a operação de um parque ambiental, situado em ..., entre os concelhos de ... e ..., do qual faz parte um aterro sanitário;
- c) Neste aterro sanitário, são depositados os resíduos sólidos urbanos sem qualquer aptidão para a reciclagem, previamente recolhidos em todo o ;
- d) Em Janeiro de 2005, foi elaborado o plano de selagem parcial do aterro sanitário de ...com vista à selagem das zonas constantes na cota final do aterro;
- e) O plano de selagem parcial do aterro sanitário de ... foi enviado, para aprovação, às autoridades competentes em 5 de Janeiro de 2006 e aprovado em 31 de Janeiro de 2006 pela Comissão de Coordenação do Desenvolvimento Regional – Norte (CCDR-N);
- f) Em Dezembro de 2011, foi elaborado o plano previsional de selagem da célula n.º ... do aterro sanitário de..., cuja exploração se iniciou no início de 2011, com vida útil estimada de 6 anos;
- g) Ao abrigo das Ordens de Serviço n.º OI2017..., relativa aos períodos de tributação de 2013, 2015 e 2016 e n.º OI2016..., relativa ao período de tributação de 2014, de âmbito parcial em IVA e IRC, os Serviços de Inspeção Tributária (SIT) elaboraram os Relatórios de Inspeção Tributária (RIT) de 1.08.2017 e o RIT de 14.11.2017, respectivamente;

- h) De acordo com o RIT de 1.08.2017, “(...) *uma vez que o documento justificativo da dispensa da constituição do fundo prevista no n.º 5 do art.º 40.º do Código do IRC não é contemporâneo do plano previsional do encerramento da exploração e do início da exploração da célula n.º ... do aterro de ... (2011), a que acresce o facto da garantia bancária estar caduca, não permite à Administração Tributária confirmar a dedutibilidade da provisão registada por falta de meios de prova dos factos alegados*” foi emitido o acto de liquidação adicional de IRC n.º 2017..., de 2014, no valor de EUR 37.345,02;
- i) De acordo com o RIT de 14.11.2017, tendo em conta que “*a empresa não reúne os requisitos mencionados nos referidos preceitos legais, em virtude: - Não possuir plano previsional de encerramento da exploração, aprovado pelo organismo competente, conforme previsto na alínea a) do n.º 3 do art.º 40 do Código de IRC; - Não ter constituído o fundo, representado por investimentos financeiros, a que se refere o disposto na alínea b) do n.º 3 do art.º 40 do Código de IRC*”, foram emitidos os actos de liquidação adicional de IRC n.º 2017..., relativo ao ano 2013, no valor de EUR 42.452,05, n.º 2017..., no valor de EUR 33.258,33 e n.º 2017..., no valor de EUR 31.907,34.
- j) A 3 de Novembro de 2017, a Requerente apresentou reclamação graciosa do acto de liquidação adicional de IRC do ano 2014;
- k) A 12 de Dezembro de 2017, a Requerente apresentou reclamação graciosa do acto de liquidação adicional de IRC do ano 2013, 2015 e 2016;
- l) Por despacho de 12 de Janeiro de 2018, a Requerente foi notificada da decisão de indeferimento da reclamação graciosa apresentada do acto de liquidação adicional de IRC do ano 2014, acima identificado;
- m) A 10 de Março de 2018, a Requerente foi notificada das decisões de indeferimento das reclamações graciosas apresentadas dos actos de liquidação adicional de IRC do ano 2013, 2015 e 2016, acima identificados.

2 Fundamentação da fixação da matéria de facto

No tocante à matéria de facto provada, a convicção do Tribunal Arbitral fundou-se, para além da livre apreciação das posições assumidas pelas Partes (em sede de facto), no teor dos documentos juntos, por ambas as Partes, aos autos, e no processo administrativo.

3. Factos não provados

Não ficou demonstrado que a Requerente dispunha de um plano previsional de encerramento da célula n.º ... do aterro sanitário de..., devidamente aprovado pela CCDR-N.

IV. MATÉRIA DE DIREITO

1. A questão subjacente aos autos é a de saber se a Requerente cumpriu, nos anos de 2013, 2014, 2015 e 2016, com os requisitos previstos no artigo 40º, nº 3 do Código do IRC, de modo a legitimar a dedutibilidade fiscal dos gastos associados com o reforço da provisão para a reparação de danos de carácter ambiental, registados em cada um dos referidos anos na contabilidade da Requerente.
2. Assim, para efeitos do acima exposto, será necessário aferir se, para o encerramento da exploração de determinada célula de aterro, é suficiente e válido o previsto num Plano Previsional de Encerramento da Exploração desse Aterro, devidamente aprovado para o efeito, mas sem referência específica à célula a encerrar ou, se pelo contrário, é necessária a existência de um Plano Previsional de Encerramento de Célula, devidamente aprovado para esse efeito.
3. Por outro lado, vem ainda questionado se a Requerente cumpriu ou não com o requisito previsto no artigo 40º, nº 3, alínea b) e nº 5 do Código do IRC, no que diz respeito à segunda das condições exigidas para efeitos de dedutibilidade fiscal dos

gastos associados com o reforço da provisão para a reparação de danos de carácter ambiental já identificada.

4. Com efeito, cumpre decidir a qual das Partes assiste razão face à argumentação apresentada, quer no Pedido Arbitral, quer na Resposta, para apreciar:
 - 4.1. A (i)legalidade dos actos tributários de liquidação em sede de IRC referentes aos períodos de tributação de 2013, 2014, 2015 e 2016, no valor global de EUR 144.962,74, bem como,
 - 4.2. A (i)legalidade dos actos de indeferimento das respectivas Reclamações Graciosas oportunamente apresentadas, sob os n.ºs ...2018..., ...2017..., ...2018... e ...2018... .

Requisito associado com a apresentação de Plano Previsional de Encerramento da Exploração

5. Na perspectiva da Requerente, tendo procedido “(...) ao registo da provisão para a reparação de danos de carácter ambiental segundo os preceitos da NCRF 26, reunindo as condições para a sua aceitação fiscal nos termos dos artigos 39º e 40º do CIRC (...)”, entende que “(...) a A.T. não pode fazer depender a dedutibilidade fiscal dos gastos, de quaisquer requisitos adicionais àqueles que a lei estabelece (...)”, nomeadamente, quando “(...) pretende que (...) tenha de existir um plano previsional especificamente aprovado para o encerramento da exploração da célula n.º ... do Aterro sanitário de ...”, porquanto entende que é válido “(...) o Plano Previsional de Encerramento da Exploração do Aterro Sanitário (...)”, enviado às autoridades competentes em 05-01-2006 e aprovado em 31-01-2006, pela CCDR-N.²³⁴

² Os encargos associados são relativos ao Encerramento da Exploração de Selagem da Célula n.º ... do Aterro de ..., cuja exploração se iniciou em 2011, com uma vida útil de 6 anos.

³ Cujas cópia do Plano foi anexado pela Requerente (Doc. n.º 15), denominado “*Selagem Parcial do Aterro Sanitário de...*”, datado de Janeiro de 2005, cujo objecto diz respeito às “*obras necessárias para a selagem do aterro e a sua integração paisagística*”, referindo-se ainda que “*o encerramento parcial do Aterro divide-se em 3 fases principais: Uma prévia (...)*”, uma de “*selagem propriamente dita (...)*” e outra de “*revegetação e recuperação da zona (...)*”.

6. Assim, para a Requerente, nesta matéria, “(...) a partir da data da aprovação do plano previsional, todas as operações ou trabalhos de selagem a realizar pela requerente, têm de estar em conformidade com o mesmo”, pelo que “segundo (...) na íntegra, o plano geral e comum para todas as células do aterro de ..., aprovado pela CCDR-N, não se mostra necessária uma nova aprovação por esta entidade deste plano especificamente dirigido à célula nº 3” (sublinhado nosso).
7. Segundo a Requerente, não faz sentido “(...) a aprovação de um plano previsional individual e específico para cada uma das células, quando já existe aprovado um plano previsional que abarca todas as células, sendo o modelo igual e replicável em todos os casos deste aterro sanitário” (sublinhado nosso).

Requisito associado com a constituição de fundo representado por investimentos financeiros de montante equivalente ao do saldo acumulado da provisão no final de cada período de tributação

8. No que diz respeito à alegada não constituição do fundo exigido nos termos legais, a Requerente alega que está abrangida pela dispensa prevista no artigo 40º, nº 5 do Código do IRC, por ser “(...) exigida a prestação de caução a favor da entidade que aprova o Plano Ambiental e de Recuperação Paisagística, de acordo com o regime jurídico de exploração da respectiva actividade” que a Requerente, ao contrário da Requerida, entende ser suficiente para os fins a que se destina.
9. A Requerida assume posição contrária porquanto entende que a Requerente “(...) não reúne os requisitos mencionados nos preceitos legais, em virtude se (i) não possuir plano previsional de encerramento da exploração, aprovado pelo organismo competente, conforme previsto na alínea a) do nº 3 do art.º 40 do Código de IRC; (ii)

⁴ A aprovação desta proposta de modelo de selagem e encerramento parcial do Aterro Sanitário de ... foi efectuada ao abrigo do Decreto-Lei nº 152/2002, de 23 de Maio.

não ter constituído o fundo, representado por investimentos financeiros, a que se refere o disposto na alínea b) do art.º 40 do Código do IRC”.

10. Assim, e no que diz respeito à alegada inexistência de Plano Previsional de Encerramento, alega a Requerida que *“o plano previsional de encerramento da exploração da célula nº ... do aterro de ... (...) é datado de Dezembro de 2011, e não menciona qualquer aprovação pelo organismo competente, pelo que a presumível aprovação nunca poderia ser anterior a esta data (...)”*.⁵
11. Adicionalmente, a Requerida alega ainda que a garantia prestada *“é manifestamente insuficiente para assegurar a realização (...) dos encargos constante do Plano Previsional com o encerramento do aterro (ou da respectiva célula)”*.
12. Para efeitos de aferir a qual das Partes assiste razão, de acordo com as obrigações decorrentes da legislação aplicável em matéria ambiental, bem como face aos requisitos necessários à dedutibilidade em matéria fiscal, analisemos preliminarmente a legislação de natureza ambiental aplicável em matéria de Gestão de Resíduos.
13. A deposição de resíduos em aterros constitui uma particular operação de gestão de resíduos que, em Portugal, encontra no Decreto-Lei nº 239/97, de 9 de Setembro (Lei Quadro dos Resíduos), as regras gerais do seu exercício e no Decreto-Lei nº 321/99, de 11 de Agosto, o regime legal aplicável a aterros de resíduos industriais banais.
14. Não obstante, no domínio da deposição de resíduos em aterros, a necessidade de assegurar em termos mais eficazes a protecção do ambiente e da saúde humana, em consonância com os princípios gerais de gestão de resíduos, veio impor a uniformização do regime desta modalidade de eliminação de resíduos, pela adopção

⁵ Segundo é referido no Relatório Final de Conclusões relativo ao procedimento inspectivo respeitante aos anos 2013, 2015 e 2016, *“a célula nº ... do aterro de ... encontrava-se ainda em processo de licenciamento no (...) ano (2017) (...)”* motivo que os SIT consideraram suficiente para que *“a provisão realizada não tenha relevância fiscal (...)”*.

de especiais medidas, aplicáveis genericamente à instalação e ao funcionamento das diferentes classes de aterros.

15. Com efeito, a deposição de resíduos em todos os aterros deve ser controlada e gerida de forma adequada, garantindo, simultaneamente, a efectiva prevenção do abandono de resíduos e a sua deposição descontrolada, bem como a escolha de locais e o uso de metodologias e técnicas de deposição consentâneas com as exigências de preservação e de melhoria da qualidade do ambiente.
16. Esta constatação encontra-se, aliás, sublinhada na Directiva n.º 1999/31/CE, do Conselho, de 26 de Abril, relativa à deposição de resíduos em aterros, cuja transposição para o ordenamento jurídico interno justificou a iniciativa legislativa subjacente à publicação do Decreto-Lei n.º 152/2002, de 23 de Maio e, posteriormente, à publicação do Decreto-Lei n.º 183/2009, de 10 de Agosto.

O regime do Decreto-Lei n.º 152/2002, de 23 de Maio

17. No âmbito do quadro legal estabelecido pelo Decreto-Lei n.º 152/2002, inseriu-se o objectivo de consolidar a estratégia nacional e comunitária relativa aos resíduos e a consequente política de redução, valorização e tratamento de resíduos, de forma que a que fosse depositada em aterros uma quantidade de resíduos, progressivamente menor e que, em simultâneo, os aterros apresentassem um elevado nível de protecção do ambiente.
18. Assim, o Decreto-Lei n.º 152/2002, de 23 de Maio veio estabelecer as normas aplicáveis em matéria de instalação, exploração, encerramento e manutenção pós-encerramento de aterros, sendo que a localização dos aterros, a sua concepção e construção são também aspectos que merecem uma especial atenção, tendo em vista a protecção, preservação e melhoria da qualidade ambiental e a prevenção dos riscos para a saúde humana.

19. Nestes termos, de acordo com o artigo 1º do referido Decreto-Lei, este diploma visou “(...) *regular a instalação, a exploração, o encerramento e a manutenção pós-encerramento de aterros destinados a resíduos, por forma a evitar ou a reduzir tanto quanto possível os efeitos negativos sobre o ambiente, quer à escala local, em especial a poluição das águas de superfície, das águas subterrâneas, do solo e da atmosfera, quer à escala global, em particular o efeito de estufa, bem como quaisquer riscos para a saúde humana*”.
20. O seu nº 2 refere que “o presente diploma estabelece as características técnicas específicas para cada classe de aterros e os requisitos gerais que deverão ser observados na sua concepção, construção, exploração, encerramento e manutenção pós-encerramento”, sendo que nos termos do nº 3, “os aterros referidos no número anterior devem estar em conformidade com os planos de gestão de resíduos em vigor” (sublinhado nosso).
21. O artigo 19º, nº 1 estabelecia que “a entidade licenciada deve prestar junto da autoridade competente, no prazo de 15 dias após a notificação sobre a recepção da licença de exploração, uma garantia financeira ou outra garantia equivalente, destinada a garantir o integral cumprimento das condições impostas na respectiva licença, incluindo as relativas ao processo de encerramento e à manutenção pós-encerramento”, sendo que, nos termos do seu nº 3, as garantias a prestar deveriam ser “(...) *num valor mínimo equivalente a 10 % do montante global do investimento previsto, autónoma, incondicional e irrevogável, interpelável à primeira solicitação, liquidável no prazo de cinco dias, na sequência de interpelação do beneficiário, e será contratada com instituição autorizada pelo Banco de Portugal*” (sublinhado nosso).
22. De acordo com o seu nº 5, a garantia manter-se-ia “(...) *em vigor até ser cancelada, no todo ou em parte, na sequência de comunicação escrita dirigida pela entidade beneficiária à instituição emitente*”.

23. Ora, no que diz respeito a alterações à garantia, estabelecia o artigo 20º que “*mediante requerimento apresentado pela entidade licenciada à autoridade competente, a garantia (...)*” podia:

“a) Ser reduzida a 75 % do seu valor inicial, quando decorridos dois anos a contar da data de início de funcionamento do aterro;

b) Ser reduzida a 25 % do seu valor inicial, após a conclusão das operações de encerramento do aterro e de recuperação paisagística do local da respectiva implantação;

c) Ser integralmente cancelada, 30 anos após o início do período de monitorização do aterro, excepto no caso dos aterros para resíduos inertes, em que este período é de 5 anos” (sublinhado nosso).

24. Contudo, “*as reduções parciais e o cancelamento da garantia referidos no número anterior dependem da prévia realização, pela autoridade competente, de vistoria especial destinada a verificar o cumprimento das condições da licença (...)*” (sublinhado nosso).

25. De acordo com o disposto no artigo 43º do referido diploma, “*competem ao Instituto dos Resíduos a emissão das licenças de instalação e de exploração de aterros para resíduos perigosos*”, competindo “*às direcções regionais do Ministério da Economia a emissão das licenças de instalação e de exploração de aterros localizados dentro do perímetro de estabelecimento industrial e destinados à deposição exclusiva de resíduos desse estabelecimento, ou de outros estabelecimentos pertencentes ao mesmo produtor, mediante parecer vinculativo do Instituto dos Resíduos*”.

26. No que diz respeito ao “*processo de encerramento e de manutenção pós-encerramento*”, estabelecia o artigo 26º do supra citado diploma que:

*“1 - O encerramento e a manutenção pós-encerramento dos aterros abrangidos pelo presente diploma estão sujeitos ao disposto na **parte II do anexo IV**.*

- 2 - *Sem prejuízo do disposto nos n.ºs 3 e 4 do presente artigo, as entidades licenciadas só poderão dar início às operações de encerramento depois de dar conhecimento à autoridade competente da data respectiva e nos seguintes casos:*
- a) *Quando estiverem reunidas as condições necessárias previstas na licença e com o acordo da autoridade competente;*
 - b) *Por sua iniciativa, mediante autorização da autoridade competente;*
 - c) *Por decisão fundamentada da autoridade competente.*
- 3 - *Um aterro ou parte de um aterro só pode ser considerado definitivamente encerrado depois de a autoridade competente realizar uma inspecção final ao local, analisar, nomeadamente, todos os relatórios apresentados pela entidade licenciada e comunicar a decisão de aprovação de encerramento à entidade licenciada.*
- 4 - *Com o encerramento definitivo de um aterro, o respectivo operador fica responsável pela sua conservação, acompanhamento e controlo na fase de manutenção pós-encerramento durante o tempo que for exigido na licença e de acordo com o disposto na parte II do anexo IV, salvo se for estabelecido outro prazo, pela autoridade competente, por motivos fundamentados.*
- 5 - *A entidade licenciada deve notificar a autoridade competente de quaisquer efeitos negativos significativos sobre o ambiente revelados no decurso das operações de controlo e cumprir a decisão da autoridade competente sobre a natureza das medidas correctoras, bem como do respectivo programa de execução e as medidas que resultem da decisão da autoridade competente” (sublinhado nosso).*
27. Em matéria de “Fiscalização” e “Contra-Ordenações”, estabelecia o artigo 44º e o artigo 45º do diploma acima referido que “a fiscalização do cumprimento do disposto no presente diploma compete à Inspecção-Geral do Ambiente, ao Instituto dos Resíduos e às direcções regionais do ambiente e do ordenamento do território, sem prejuízo das competências próprias atribuídas por lei a outras entidades”, sendo que constituía “contra-ordenação punível (...) o encerramento de aterros fora das hipóteses previstas no artigo 26º, bem como a não observância das regras de

conservação, acompanhamento e controlo na fase de manutenção pós-encerramento, previstas naquele preceito (...) (sublinhado nosso).

O regime do Decreto-Lei n.º 183/2009, de 10 de Agosto

28. Contudo, como desde a publicação do Decreto-Lei n.º 152/2002, “(...) o sector nacional dos resíduos evoluiu significativamente, estando hoje melhor estruturado e capacitado para a plena aplicação do princípio comunitário da hierarquia das operações da gestão de resíduos”, “(...) em 2009, tendo em consideração que o País se encontrava dotado de uma rede de operadores licenciados para a gestão de resíduos e de um conjunto de entidades gestoras de fluxos específicos que orientavam as respectivas actividades para a maximização da reciclagem e da valorização, constatou-se que se tinha vindo a assistir a um reforço substancial da capacidade nacional de valorização material, orgânica e energética de resíduos”.
29. Assim, em 2009 entendeu-se que “(...) o desenvolvimento do sector não seria certamente alheio às reformas que vinham sendo introduzidas ao nível do quadro legal aplicável, nomeadamente através do regime geral da gestão dos resíduos, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 178/2006, de 5 de Setembro, que criou instrumentos estruturantes e inovadores de incentivo à reciclagem e valorização, com destaque para a taxa de gestão de resíduos, e do regime jurídico da gestão dos resíduos de construção e demolição, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 46/2008, de 12 de Março, que concretizou a política de prevenção e valorização para este fluxo, condicionando de forma significativa a sua deposição em aterro”.
30. “Não obstante o manifesto esforço de adaptação do sector a elevados padrões de exigência ambiental, importa dar continuidade à política de promoção da reciclagem e valorização, tendo em vista o cumprimento da Directiva n.º 2008/98/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Novembro, relativa aos resíduos, que fixa metas de reciclagem particularmente exigentes, designadamente para resíduos urbanos e de construção e demolição”.

31. *“Por outro lado, foi ainda identificada a necessidade de garantir a total conformidade da legislação nacional com a Directiva n.º 1999/31/CE, do Conselho, de 26 de Abril, alterada pelo Regulamento (CE) n.º 1882/2003, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 29 de Setembro, designadamente no que se refere ao âmbito de aplicação, aos conceitos, ao conteúdo das licenças, às obrigações de reporte e registo, ao prazo de adaptação aos requisitos da directiva e às medidas de redução dos riscos para o ambiente” (sublinhado nosso).*
- 5.32. Nestes termos, *“todas estas circunstâncias aconselharam a revisão do quadro legal aplicável à deposição de resíduos em aterro, numa lógica, por um lado, de reforço das medidas de promoção da reciclagem e da valorização e de adaptação da operação de deposição de resíduos em aterro a elevados padrões de exigência ambiental e, por outro, de harmonização legislativa e de simplificação e economia processual”*.
33. Neste enquadramento, foi publicado o Decreto-Lei n.º 183/2009, de 10 de Agosto, que veio revogar o Decreto-Lei n.º 152/2002, de 23 de Maio, bem como o artigo 53.º do Regime Geral de Gestão dos Resíduos, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 178/2006, de 5 de Setembro.
34. Este novo Decreto-Lei estabeleceu no seu artigo 55.º um *“Regime transitório relativo ao licenciamento da operação de deposição de resíduos em aterro”*, nos termos do qual este diploma “(...) aplica-se aos aterros em exploração à data da sua entrada em vigor, mantendo-se válidas as licenças emitidas ao abrigo do Decreto-Lei n.º 152/2002, de 23 de Maio, até ao termo do respectivo prazo”, sendo que *“a pedido do operador, as disposições do presente decreto-lei podem ser aplicadas aos procedimentos de licenciamento em curso”* (sublinhado nosso).
35. Nos termos do disposto no seu artigo 56.º (*“Transição dos processos para as entidades licenciadoras”*), *“os processos relativos aos aterros já licenciados são*

remetidos às entidades licenciadoras definidas nos termos do artigo 13º no prazo máximo de 30 dias úteis contados da publicação do presente decreto-lei”.

36. O diploma de 2009 veio estabelecer que “(...) nos termos do qual foi reforçada a aplicação do princípio da hierarquia de gestão de resíduos, prevendo a minimização da deposição em aterro de resíduos que tenham potencial de reciclagem e valorização, através de restrições à admissão de resíduos a incluir na respectiva licença em prazo pré-determinado”.
37. Entre outras medidas, com o referido diploma legal “(...) foram (...) clarificadas as normas relativas à consulta de entidades no âmbito do procedimento de licenciamento” e, “na mesma lógica de simplificação, deixa de haver duas fases de licenciamento distintas - que implicavam a emissão de uma licença de instalação e de uma licença de exploração do aterro - passando a haver a emissão de uma única licença, emitida no âmbito do procedimento de licenciamento da operação de deposição de resíduos em aterro (...), a qual habilita o operador à construção e exploração do aterro.
38. Por outro lado, foram definidas “(...) as normas relativas à aplicação do regime jurídico ora aprovado a aterros já licenciados ou em funcionamento, bem como as relativas ao dever de registo e informação sobre as licenças emitidas”.
39. Assim, o referido Decreto-Lei veio estabelecer no seu artigo 1º “a) *O regime jurídico da deposição de resíduos em aterro, e b) Os requisitos gerais a observar na concepção, construção, exploração, encerramento e pós-encerramento de aterros, incluindo as características técnicas específicas para cada classe de aterros*”, ao efectuar a transposição “(...) para a ordem jurídica interna a Directiva n.º 1999/31/CE, do Conselho, de 26 de Abril, relativa à deposição de resíduos em aterros, alterada pelo Regulamento (CE) n.º 1882/2003, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 29 de Setembro, e aplica a Decisão n.º 2003/33/CE, do Conselho, de 19 de Dezembro de 2002”.

40. Nestes termos, e ao que ao pedido arbitral aproveita, o referido diploma legal veio, no seu artigo 24º (*Garantia financeira*) determinar que “no prazo de 15 dias após a comunicação da decisão (...) o operador presta, junto da entidade licenciadora, uma garantia financeira, nos termos da legislação aplicável, destinada a garantir o integral cumprimento das condições impostas na respectiva licença, incluindo as relativas ao processo de encerramento e ao controlo e manutenção pós-encerramento” sendo que *“a garantia a prestar tem um valor mínimo equivalente a 10 % do montante do investimento global do aterro em causa”*.
41. Nos termos do nº 5 do artigo referido no ponto anterior, *“a garantia mantém-se em vigor até ser total ou parcialmente cancelada na sequência de comunicação escrita dirigida pela entidade licenciadora à instituição emitente”*.
42. De acordo com o disposto no artigo 25º (*Alteração da garantia financeira*) do referido diploma, *“o operador pode requerer à entidade licenciadora a alteração da garantia nos seguintes termos:*
- a) Redução a 75 % do seu valor inicial, quando decorridos dois anos sobre a data de início da exploração do aterro;*
 - b) Redução a 50 % do seu valor inicial, quando decorridos cinco anos sobre a data de início de exploração do aterro;*
 - c) Redução a 15 % do seu valor inicial, após a conclusão das operações de encerramento do aterro e de recuperação paisagística do local;*
 - d) Cancelamento integral, após um período mínimo de manutenção e controlo da fase pós-encerramento, fixado na licença”*.
43. Por outro lado, e no que diz respeito às regras de *“Encerramento, manutenção e controlo na fase pós-encerramento”*, estabelece o artigo 42º que:
- “1 - O operador só pode dar início às operações de encerramento do aterro nos seguintes casos:*

a) Quando estiverem reunidas as condições necessárias previstas no alvará de licença para a operação de deposição de resíduos em aterro e após informação à entidade licenciadora;

b) Mediante autorização da entidade licenciadora, a pedido do operador;

c) Por decisão fundamentada da entidade licenciadora.

2 - Só pode considerar-se definitivamente encerrado um aterro após decisão de aprovação de encerramento proferida pela entidade licenciadora, na sequência da realização de inspecção final ao local e de análise dos relatórios apresentados pelo operador.

(...)

4 - A decisão de aprovação de encerramento referida no nº 2 não prejudica a obrigação do operador dar cumprimento às condições da licença na fase pós-encerramento.

5 - As regras estabelecidas no presente artigo aplicam-se, com as necessárias adaptações, ao encerramento da célula de um aterro.

6 - É aplicável à fase de encerramento e pós-encerramento a obrigação de comunicação prevista no nº 2 do artigo 40º (sublinhado nosso).

44. No que diz respeito à “Fiscalização e inspecção”, estabelece o artigo 46º que “a verificação do cumprimento do disposto no presente decreto-lei pode revestir a forma de: a) Fiscalização, a desenvolver de forma sistemática pelas autoridades competentes, no cumprimento da obrigação geral de vigilância que lhes está cometida, e de forma pontual em função das queixas e denúncias recebidas; b) Inspeção, a efectuar pelas entidades dotadas de competência para o efeito, de forma casuística e aleatória ou em execução de um plano de inspecção previamente aprovado, ou ainda no apuramento do alcance e das responsabilidades por situações que afectem os valores a proteger pelo presente decreto-lei”, sendo que “a fiscalização compete, no âmbito das respectivas competências, às CCDR, às ARH e às entidades licenciadoras (...)” e a “a inspecção compete à IGAOT”.

45. De acordo com o previsto no artigo 48º “*Contra-ordenações*”, “*constitui contra-ordenação ambiental muito grave, nos termos da lei quadro das contra-ordenações ambientais, aprovada pela Lei n.º 50/2006, de 29 de Agosto, a prática dos seguintes actos:*

(...)

o) O não cumprimento das obrigações previstas nas alíneas a), c) e d) do n.º 3 e n.º 6 do artigo 42.º;

(...)

2 - Constitui contra-ordenação ambiental grave nos termos da lei quadro das contra-ordenações ambientais, aprovada pela Lei n.º 50/2006, de 29 de Agosto, a prática dos seguintes actos:

(...)

l) O encerramento do aterro em violação do disposto nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 42.º.

3 - Constitui contra-ordenação ambiental leve nos termos da lei quadro das contra-ordenações ambientais, aprovada pela Lei n.º 50/2006, de 29 de Agosto, a prática dos seguintes actos:

(...)

g) O não cumprimento da obrigação de comunicar a interrupção de exploração do aterro prevista no n.º 1 do artigo 41.º

(...)” (sublinhado nosso).

46. No artigo 51º “*Regime subsidiário em matéria de gestão de resíduos*” prevê-se que “*em tudo o que não estiver especialmente regulado no presente decreto-lei em matéria de gestão de resíduos aplica-se subsidiariamente o regime geral de gestão dos resíduos, aprovado pelo Decreto-Lei nº 178/2006, de 5 de Setembro*”.

47. Efectuado o enquadramento legal, em matéria ambiental, no que diz respeito à aferição da legalidade das correcções efectuadas pela Requerida relativamente à desconsideração, para efeitos fiscais, das deduções realizadas pela Requerente, nos anos de 2013, 2014, 2015 e 2016, ao IRC de cada um desses anos, no valor de

EUR 150.000,00/ano, respeitante ao acréscimo respeitante à provisão para encargos relativos ao encerramento da exploração da célula nº ... do aterro de ..., cumpre também analisar o enquadramento fiscal associado com a dedutibilidade da referida provisão.

48. De acordo com o disposto no artigo 39º, nº 1 do Código do IRC (*“Provisões fiscalmente dedutíveis”*), na redação em vigor à data dos factos, *“podem ser deduzidas para efeitos fiscais as seguintes provisões:*

(...)

d) As constituídas com o objetivo de fazer face aos encargos com a reparação dos danos de carácter ambiental dos locais afetos à exploração, sempre que tal seja obrigatório nos termos da legislação aplicável e após a cessação desta”.

49. O nº 2 do mesmo artigo refere ainda que *“a determinação das provisões referidas no número anterior deve ter por base as condições existentes no final do período de tributação”.*

50. O artigo 40º, nº 1 do Código do IRC (*“Provisão para a reparação de danos de carácter ambiental”*) refere que *“a dotação anual da provisão a que se refere a alínea d) do nº 1 do artigo 39º corresponde ao valor que resulta da divisão dos encargos estimados com a reparação de danos de carácter ambiental dos locais afectos à exploração (...) pelo número de anos de exploração previsto em relação aos mesmos”* sendo que, nos termos do seu nº 3, *“a constituição da provisão fica subordinada à observância das seguintes condições:*

a) Apresentação de um plano previsional de encerramento da exploração, com indicação detalhada dos trabalhos a realizar com a reparação dos danos de carácter ambiental e a estimativa dos encargos inerentes, e a referência ao número de anos de exploração previsto e eventual irregularidade ao longo do tempo do nível previsto de actividade, sujeito a aprovação pelos organismos competentes;

b) *Constituição de um fundo, representado por investimentos financeiros, cuja gestão pode caber ao próprio sujeito passivo, de montante equivalente ao do saldo acumulado da provisão no final de cada período de tributação”, sendo a sua constituição “(...) dispensada quando seja exigida a prestação de caução a favor da entidade que aprova o Plano Ambiental e de Recuperação Paisagística, de acordo com o regime jurídico de exploração da respectiva actividade”.*

51. De acordo com o nº 4 do artigo 40º, “*sempre que da revisão do plano previsional (...) resultar uma alteração da estimativa dos encargos inerentes à recuperação ambiental dos locais afectos à exploração, ou se verificar uma alteração no número de anos de exploração previsto, deve proceder-se do seguinte modo:*

a) *Tratando-se de acréscimo dos encargos estimados ou de redução do número de anos de exploração, passa a efectuar-se o cálculo da dotação anual considerando o total dos encargos ainda não provisionado e o número de anos de actividade que ainda restem à exploração, incluindo o do próprio período de tributação da revisão;*

b) *Tratando-se de diminuição dos encargos estimados ou de aumento do número de anos de exploração, a parte da provisão em excesso correspondente ao número de anos já decorridos deve ser objecto de reposição no período de tributação da revisão”.*

52. De acordo com os nºs 6 e 7 do referido artigo 40º do Código do IRC, “*a provisão deve ser aplicada na cobertura dos encargos a que se destina até ao fim do terceiro período de tributação seguinte ao do encerramento da exploração” sendo que “decorrido o prazo previsto no número anterior sem que a provisão tenha sido utilizada, total ou parcialmente, nos fins para que foi criada, a parte não aplicada deve ser considerada como rendimento do terceiro período de tributação posterior ao do final da exploração”.*

53. Adicionalmente, refira-se que o reconhecimento, mensuração e divulgação relativos aos dispêndios de carácter ambiental, passivos e riscos ambientais e activos

relacionados resultantes de transacções e acontecimentos que afectem, ou sejam susceptíveis de afectar, a posição financeira e os resultados da entidade relata são regulados, em matéria contabilística, pela Norma Contabilística e de Relato Financeira 26 (NCRF 26).

54. Cumpre decidir.
55. De acordo com a análise efectuada, e em conformidade com a matéria de facto dada como provada, a Requerente obteve, em 31 de Janeiro de 2006, a aprovação de um modelo de Selagem e de Encerramento Parcial do Aterro Sanitário de ..., em conformidade com o disposto no Decreto-Lei nº 152/2002, de 23 de Maio.
56. Contudo, não foi obtida evidência de um Plano devidamente aprovado pelas autoridades competentes para o Encerramento e Selagem da Célula nº ... do Aterro Sanitário de ..., dado que a cópia desse Plano anexado aos autos, datado de Dezembro de 2011, aparenta ter natureza de *draft*.
57. Ora, contrariamente ao defendido pela Requerida, de que não faz sentido “(...) a aprovação de um plano previsional individual e específico para cada uma das células, quando já existe aprovado um plano previsional que abarca todas as células” (referindo-se ao plano aprovado em Janeiro de 2006), a legislação em vigor à data do reconhecimento dos encargos estimados com a reparação de danos de carácter ambiental dos locais afectos à exploração (Decreto-Lei nº 183º/2009, de 10 de Agosto), refere expressamente no seu artigo 42º, nº 1 (como acima já se referiu) que, no que diz respeito ao encerramento de aterro, “*o operador só pode dar início às operações de encerramento do aterro*”, nomeadamente, “*quando estiverem reunidas as condições necessárias previstas no alvará de licença para a operação de deposição de resíduos em aterro e após informação à entidade licenciadora*” [alínea a)] ou “*mediante autorização da entidade licenciadora, a pedido do operador (...)*” [alínea b)].

58. Prevê ainda, o nº 5 do referido artigo 42º que “as regras estabelecidas (...) aplicam-se, com as necessárias adaptações, ao encerramento da célula de um aterro”.
59. E a obrigação que decorre do disposto no artigo 42º, nº 1 é reforçada com o estabelecido no artigo 48º do Decreto-Lei referido no ponto 5.56., supra, nos termos do qual “constitui contra-ordenação ambiental grave (...) o encerramento do aterro em violação do disposto nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 42º (...)” (sublinhado nosso).
60. Do acima exposto, resulta que não pode este Tribunal Arbitral acompanhar a posição defendida pela Requerente de que “(…) seguindo (...) na íntegra, o plano geral e comum para todas as células do aterro de ..., aprovado pela CCDR-N, não se mostra necessária uma nova aprovação por esta entidade deste plano especificamente dirigido à célula nº...”, face ao que decorre da legislação aplicável e acima transcrita, assistindo razão à Requerida quando alega que não existe um Plano Previsional aprovado para o Encerramento da Exploração da Célula nº ... do Aterro Sanitário de... .
61. Nestes termos, entende este Tribunal Arbitral que a Requerente não logrou provar que cumpriu com o requisito previsto no artigo 40º, nº 3, alínea a) do Código do IRC, no sentido de legitimar a dedutibilidade fiscal do reforço da provisão para a reparação de danos de carácter ambiental em crise.
62. Face a esta conclusão, considera-se prejudicado, porque inútil, o conhecimento do cumprimento do requisito previsto no artigo 40º, nº 1, alínea b) do Código do IRC, no que diz respeito à dedutibilidade fiscal da referida provisão para a reparação de danos de carácter ambiental.
63. Assim, decide este Tribunal Arbitral no sentido de manter na ordem jurídica as liquidações de IRC identificadas no processo, respeitantes aos anos de 203, 2014,

2015 e 2016, dado entender-se que não enfermam da ilegalidade que lhe é imputada pela Requerente.

64. Em consequência, serão também de manter as decisões de indeferimento que recaíram sobre as reclamações graciosas interpostas relativamente às liquidações de IRC em crise, com as consequências daí decorrentes.

Da responsabilidade pelo pagamento das custas arbitrais

65. De harmonia com o disposto no artigo 22º, nº 4, do RJAT, “*da decisão arbitral proferida pelo tribunal arbitral consta a fixação do montante e a repartição pelas partes das custas directamente resultantes do processo arbitral*”.
66. Assim, nos termos do disposto no artigo 527º, nº 1 do CPC (ex vi 29º, nº 1, alínea e) do RJAT), deve ser estabelecido que será condenada em custas a Parte que a elas houver dado causa ou, não havendo vencimento da acção, quem do processo tirou proveito.
67. Neste âmbito, o nº 2 do referido artigo concretiza a expressão “*houver dado causa*”, segundo o princípio do decaimento, entendendo que dá causa às custas do processo a parte vencida, na proporção em que o for.
68. No caso em análise, tendo em consideração o acima exposto, o princípio da proporcionalidade impõe que seja atribuída a responsabilidade integral por custas à Requerente, de acordo com o disposto no artigo 12º, nº 2 do RJAT e artigo 4º, nº 4 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

V. DECISÃO

Nestes termos, tendo em consideração as conclusões apresentadas no Capítulo anterior, decidiu este Tribunal Arbitral Colectivo:

1. Julgar improcedente o pedido, apresentado pela Requerente, de anulação dos actos de liquidação de IRC identificados, mantendo-se os mesmos na ordem jurídica;
2. Em consequência, julgar improcedente o pedido de anulação das decisões de indeferimento que recaíram sobre as reclamações graciosas apresentadas relativamente aos actos de liquidação de IRC identificados;
3. Condenar a Requerente no pagamento das custas do presente processo.

Valor do processo: Em conformidade com o disposto nos artigos 306º, nº 2 do CPC, artigo 97º-A, nº 1 do CPPT e no artigo 3º, nº 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de EUR 144.962,74.

Nos termos do disposto na Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor das custas do Processo Arbitral em EUR 3.060,00, a cargo da Requerente, de acordo com o artigo 22º, nº 4 do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, 30 de Novembro de 2018

O Árbitro-Presidente

O Árbitro Vogal

O Árbitro Vogal

Fernanda Maças

Sílvia Oliveira

Magda Feliciano

Texto elaborado em computador, nos termos do disposto no artigo 131.º, nº 5, do CPC, aplicável por remissão do artigo 29.º, nº 1, al. e), do RJAT.