

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 447/2019-T

Tema: IRC - Provisão para reparação de danos de carácter ambiental.

Decisão Arbitral

Os Árbitros Conselheiro Carlos Alberto Fernandes Cadilha (Árbitro Presidente), Dr. Ricardo Marques Candeias (Árbitro Vogal) e Dr. Olívio Mota Amador (Árbitro Vogal) designados pelo Centro de Arbitragem Administrativa para formarem Tribunal Arbitral acordam no seguinte:

I – Relatório

1. A..., SA., titular do número único de identificação de pessoa coletiva..., com sede na..., ..., ...-... ..., apresentou um pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea *a*), e 10.º e segs. do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, (Regime Jurídico da Arbitragem Tributária - doravante abreviadamente designado “RJAT”) para apreciar a legalidade do ato de liquidação adicional de IRC referente ao período de tributação de 2015, n.º 2019..., datada de 21/02/2019, e da demonstração do acerto de contas, que originou a compensação n.º 2019..., datada de 25/02/2019, do qual resultou, face aos juros compensatórios vencidos, a obrigação de pagamento em sede de IRC, de € 76.320,11. requerendo ainda o reembolso do imposto indevidamente pago acrescido de juros indemnizatórios.

Fundamenta o pedido nos seguintes termos.

A Requerente é uma sociedade que se dedica à exploração de um aterro sanitário de resíduos não perigosos, constituído por duas células, sendo que, para o que aqui interessa, apenas uma se encontrava em funcionamento.

A Requerente foi selecionada para análise das provisões registadas na sua IES do exercício fiscal de 2015, designadamente, para justificar as diferenças existentes dos valores constantes do campo A5011, do quadro 3-A, da dita IES, no montante de 307.541,52 €, face aos valores que estão registados na sua Declaração-Modelo 22 de IRC (0,00 €).

Para o efeito foi instaurado o procedimento inspetivo interno levado a cabo pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de ..., ao abrigo da ordem de serviço n.º OI2018..., e que incidiu sobre o exercício de 2015, de âmbito parcial.

A Requerente foi notificada do ofício n.º..., datado de 16/04/2018, tendo o mesmo sido rececionado no dia 02-05-2018. O projeto de relatório de inspeção foi notificado à Requerente através de ofício datado de 07-01-2019. Através do ofício n.º..., datado de 12-02-2019, foi a Requerente notificada do relatório de inspeção tributária. Em 04-02-2019, a Requerente foi notificada da liquidação de IRC e juros compensatórios, bem como da demonstração do acerto de contas resultante da ação inspetiva. A Requerente nunca foi notificada de qualquer despacho de prorrogação do prazo para conclusão do procedimento de inspeção.

Além do mais, e não obstante o sujeito passivo (SP) ter trazido aos autos esclarecimentos, aquando do exercido do direito de audição, no âmbito do referido procedimento de inspeção, o certo é que o relatório final não os considerou, não tendo efetuada a análise crítica que se impunha.

Ora, o SP prestou todos os esclarecimentos solicitados pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) para justificar as diferenças existentes dos valores constantes do campo A5011, do quadro 3-A, da dita IES, no montante de €307.541,52, face aos valores que estão registados na sua Declaração-Modelo 22 de IRC (€0,00), nomeadamente, informou que tais quantias se reportam a provisões ambientais do período de tributação tendo inclusive apresentado a 18.07.2018 o respetivo plano previsional de encerramento da exploração para validação dos encargos estimados.

Esclareceu que a deposição de resíduos na célula em causa teve início em 2009, sendo que o tempo de vida útil previsto para cada célula é de 10 anos. Após ser esgotada a capacidade

máxima do aterro, a Requerente está obrigada a ter de proceder à sua selagem e a garantir a sua manutenção e controlo por um período de 30 anos.

Ademais, a própria AT reconheceu que o SP *i*) reflete, na sua contabilidade, os gastos decorrentes destas obrigações pós-encerramento, tendo, nessa medida, constituído, desde o início da exploração da célula, provisões para reparação de danos de cariz ambiental, em consonância com o estipulado na alínea *d*) do n.º 1 do artigo 39.º e artigo 40.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC); *ii*) que, atenta a circunstância da atividade subjacente ser irregular, o cálculo das provisões foi realizado em função das toneladas ali depositadas anualmente; *iii*) que a dotação anual desta provisão foi apurada pelo quociente entre os custos estimados das operações de selagem e monitorização do aterro após o seu encerramento (a preços correntes) e o total de toneladas aprovadas na Licença Ambiental emitida pela Agência Portuguesa do Ambiente – a qual seria, pois, multiplicada pelo valor das toneladas entradas em cada ano.

O SP cumpriu com o disposto no artigo 40.º, 3, alínea *a*), do CIRC, tendo apresentado um plano que contempla todos os requisitos aí definidos. Aliás, a Requerente já tinha obtido, em momento anterior, aprovação por parte da AT, face ao plano previsional de encerramento, em consequência da submissão de um requerimento, em cumprimento do disposto no artigo 71.º, n.º 2, da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro, junto da Direção de Serviços do IRC, em 17 de junho de 2009.

No dito requerimento, não só fora apresentada uma estimativa orçamental da operação de encerramento e de selagem do aterro, devidamente acompanhada por uma exposição justificativa do método de cálculo adotado para apuramento do valor de dotação anual das provisões, bem como fora adiantada uma projeção sobre eventuais irregularidades, relacionadas com uma diminuição expetável da média anual de resíduos, que, num futuro próximo, atenta a melhoria das tecnologias ao serviço daquela atividade, pudessem vir a ocorrer

A AT não considerou as informações prestadas, tendo, na sequência do relatório de inspeção, emitido a nota de liquidação 2019..., datada de 21-02-2019, e da demonstração do acerto de contas, que originou a compensação n.º 2019..., datada de 25-02-2019, determinando que a Requerente tinha de pagar €76.320,11.

Conclui o SP, ora Requerente, alegando que a liquidação adicional aqui impugnada caducou, por ser entendimento da AT que existe erro na declaração apresentada pela Requerente, motivo pelo qual o prazo de caducidade do tributo é de três anos (artigo 45.º, n.º 2, Lei Geral Tributária), três anos esses que se encontram esgotados considerando a data do facto tributário, que ocorreu a 31-12-2015, e a data do ato de liquidação adicional, que foi de 25-02-2019.

Além do mais, o procedimento inspetivo padece de nulidade, por ter sido violado o direito de audição e do princípio do contraditório, face ao disposto no artigo 60.º, LGT,

Acresce que a liquidação adicional referente ao exercício de 2015 é assim ilegal, por violar o artigo 40.º, n.º 3, do CIRC.

Pede, assim, a restituição do montante de imposto pago, no valor de € 76.320,11, acrescidos de juros indemnizatórios, vencidos de € 752,75, e vincendos até integral pagamento, nos termos do disposto no artigo 43.º da LGT.

A AT, na sua resposta, sustenta que não se verifica a caducidade do direito de liquidação, porquanto a aplicação do prazo de três anos, previsto no artigo 45.º, n.º 2, da LGT, só ocorre quando o erro evidenciado na declaração do SP é patenteado imediatamente pela simples análise da mesma, o que não é o caso. Consequentemente, o prazo de caducidade é de quatro anos, conforme dispõe o número 1 do citado artigo.

Do mesmo modo, considera que não tem aqui lugar a aplicação do prazo de seis meses previsto no artigo 36.º, n.º 2, Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA), pois estamos perante um procedimento de inspeção interna e não externa. Além de que, se mesmo assim não fosse, nos termos do artigo 36.º, n.º 7, do RCPITA, “O decurso do prazo do procedimento de inspeção determina o fim dos atos externos de inspeção, não afetando, porém, o direito à liquidação dos tributos”.

Quanto à alegada violação do direito de audição e do princípio do contraditório no procedimento de RG, considera a AT que do Regime de Inspeção Tributária (RIT) resulta que o direito de audição foi efetivamente levado em consideração pelos Serviços de Inspeção Tributária (SIT), constando dele reflexões respeitantes ao exercício desse direito por parte da agora requerente, pelo que o dever de apreciação foi cabalmente cumprido, nos termos dos artigos 60.º da LGT, e 60.º do RCPITA.

Finalmente, quanto à alegada violação de lei — o disposto no artigo 40.º, n.º 3, do CIRC, — considera a AT que, na verdade, foi o SP que não cumpriu com o dever de cooperação/colaboração que sobre si recaía, sobre a comprovação do gasto inerente à constituição de provisões ambientais, por ser este o fundamento em que os SIT sustentam a correção no montante de € 307.541,52.

Em concreto, consta do RIT16 que *"Após diversos pedidos de esclarecimentos, o SP apresentou o "Mapa 13 – Custos por toneladas" (que juntamos como Anexo I), o qual não permite visualizar a totalidade dos dados nele constantes, não obstante esta anomalia ter sido referida à TOC Srª B... por inúmeras vezes via telefone e via correio eletrónico, nunca foi suprida esta deficiência."*

Embora a requerente formalmente tenha cumprido o dever do ónus da prova que sobre si impende, face ao previsto pelo artigo 74.º da LGT, apresentando-se os elementos disponibilizados ininteligíveis, os mesmos não cumprem o fim a que se destinavam.

De tudo isto resulta que, não tendo a requerente suprido as falhas que os mesmos ostentavam, traduziu-se, em termos materiais, não só na violação do referido ónus da prova como, igualmente, na violação do dever de cooperação e colaboração que lhe é adstrito, por força do disposto pelo n.º 4 do artigo 59.º da LGT, artigo 9.º do RCPITA e n.º 2 do artigo 48.º do CPPT.

Por outro lado, o requerimento apresentado em 2009 junto da Direção de Serviços do (DSIRC) pelo SP restringiu-se ao pedido ao reconhecimento e aceitação do método de cálculo da provisão, pois mereceu despacho de 2013 no sentido de *"se aceitar a dotação anual da provisão calculada em função das toneladas efetivamente depositadas em cada período de*

tributação", não estando em causa, portanto, os valores apurados e deduzidos a título de gasto em cada período de tributação (PT).

Conclui no sentido da improcedência do pedido arbitral, inclusive, do pedido relativo ao pagamento de juros indemnizatórios e do pagamento das custas do processo.

2. Não obstante despacho proferido pelo Tribunal Arbitral, datado de 12-10-2019, no sentido de ser aparentemente desnecessária a produção da prova testemunhal, por requerimento de 22-10-2019 o SP veio manter a pretensão de que seja inquirida a testemunha arrolada, o que se concedeu. Daí que, por despacho proferido a 23-10-2019, foi determinada a realização de audiência de julgamento, ao abrigo do artigo 18.º, do RJAT, para o dia 26-11-2019.

A 26-11-2019 teve lugar reunião deste Tribunal Arbitral, com a inquirição da testemunha arrolada pelo SP, pois a AT prescindiu da testemunha que oportunamente indicou, tendo corrido seus termos conforme ata lavrada para o efeito, tendo as partes sido notificadas, no final da audiência, para apresentarem alegações escritas no prazo de 15 dias bem como foi deliberado que a decisão final seria proferida até ao dia 09-03-2020, em cumprimento do previsto no artigo 18.º, n.º 2, do RJAT.

Os Requerentes e a Requerida apresentaram alegações, tendo o SP efetuado um resumo do que terá resultado da inquirição da testemunha e a AT insistindo na irrelevância do documento 'plano previsional' junto para os efeitos previstos no artigo 40.º, n.º 1, do CIRC, reiterando ambos, a final, os argumentos apresentados nas anteriores peças processuais.

3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira nos termos regulamentares.

Nos termos do disposto na alínea *a*) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea *b*) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As partes foram oportunamente e devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas *a)* e *b)*, do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea *c)* do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 9 de setembro de 2019.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído.

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

Foi alegada a exceção de caducidade e uma nulidade.

Cabe apreciar e decidir.

II -Fundamentação

4. A matéria de facto relevante para a decisão da causa é a seguinte:

a) A Requerente é uma sociedade que se dedica à exploração de um aterro sanitário de resíduos não perigosos, encontrando-se registada pela atividade de "Tratamento e eliminação de outros resíduos não perigosos", CAE 38212;

b) O referido aterro é constituído por duas células, sendo que em 2015 apenas a segunda célula é que se encontrava em funcionamento, tendo a primeira célula sido encerrada em 2009;

c) Cada célula tem quatro alvéolos, com área total da instalação de 293.155m², sendo que cada célula tem capacidade para cerca de 300.000 m³ o que corresponde a uma capacidade de decomposição de 620.000 toneladas de resíduos, admitindo uma densidade de captação que pode atingir 1,03t/m³;

d) A deposição de resíduos na segunda célula teve início em 2009, sendo que o tempo de vida útil previsto para cada célula é de dez anos;

e) O SP constituiu desde o início da exploração (2002) provisões para reparação de danos de carácter ambiental, calculada em função das toneladas depositadas anualmente na célula em funcionamento, por a sua atividade ser irregular;

f) O mapa elaborado pelo SP que patenteia os resíduos sujeitos a provisão é o seguinte:

Mês	Toneladas
Jan.	1.615,00
Fev.	1.520,78
Mar.	1.862,34
Abr.	1.784,36
Mai.	1.718,98
Jun.	2.048,16
Jul.	2.101,32
Ago.	1.775,06
Set.	2.238,70
Out.	2.748,30
Nov.	2.392,00
Dez.	1.943,38
TOTAL	23.748,38

g) A dotação anual desta provisão foi determinada pelo quociente entre os custos estimados das operações de selagem e monitorização do aterro após o seu encerramento, a preços correntes, e o total de toneladas aprovadas na licença ambiental emitida pela Agência Portuguesa do Ambiente, multiplicada pelo valor das toneladas entrada em cada ano conforme segue:

PROVISÃO MENSAL =	Toneladas/mês x	12,95 €
	TON	VALOR
Janeiro	1.615,00	20.914,25 €
Fevereiro	1.520,78	19.694,10 €
Março	1.862,34	24.117,30 €
Abril	1.784,36	23.107,46 €
Mai	1.718,98	22.260,79 €
Junho	2.048,16	26.523,67 €
Julho	2.101,32	27.212,09 €
Agosto	1.775,06	22.987,03 €
Setembro	2.238,70	28.991,17 €
Outubro	2.748,30	35.590,49 €
Novembro	2.392,00	30.976,40 €
Dezembro	1.943,38	25.166,77 €
TOTAL 2015	23.748,38	307.541,52 €

h) O SP contabilizou como gasto, em 2015, uma provisão para a reparação de danos de carácter ambiental relacionada com o encerramento, selagem e monitorização do aterro sanitário, conforme anexo 1 — mapa 13 — custos por tonelada, junto ao PA, e cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido, pelo montante global de 307.541,52 €.

i) O SP apresentou junto da Direção de Serviços do IRC, em 17 de junho de 2009, o requerimento que se juntou como doc. 10 do pedido de pronúncia, e que se dá aqui por integralmente reproduzido, requerendo:

- a) Que sejam aceites como custo fiscal, para efeitos da determinação do lucro tributável dos anos de 2004, 2005, 2006 e 2007, a quantia de 1.077.095,40 €, tendo em conta que o saldo a 31.12.2008 é de 4.308.381,62 € (anexo IV);
- b) Que seja aceite o método de cálculo do valor da dotação anual da provisão, conforme acima descrito e documentos que se anexam;
- c) Finalmente que seja aceite, para o efeito, o fundo já constituído nos termos do n.º 3 do artigo 38º do CIRC, acrescido da garantia financeira já satisfeita em cumprimento do disposto do Decreto-lei n.º 152/2002, de 23 de Maio, garantia esta que tem exactamente fim idêntico ao fundo em questão.

j) O pedido foi instaurado e apreciado na Direção de Serviços de IRC– DSIRC, sob o n.º .../09, vindo a ser deferido, por despacho exarado em 04-07-2013, pelo substituto legal do Diretor Geral na informação n.º .../12, nos seguintes termos:

"(...) 17 - A requerente está licenciada pelos organismos competentes, como se comprova pelos documentos anexos ao processo: a Licença Ambiental no .../2002, com validade de 19/06/2002 a 19/06/2009 (com vida útil de 10 anos e para uma capacidade de 305 597 ton.), a qual foi substituída pela Licença Ambiental no .../2010, de 7/10/2010 a 7/10/2020 (com vida útil de 10 anos e capacidade de 620 000 ton.), a Licença de Exploração no .../2006/INR de 17/02/2006 a 17/02/2011, substituída pelo Alvará de licença para a operação de deposição de resíduos em aterro no 1/2012/CCDR de 2012, com validade até 7/10/2020.

Através da análise destes documentos, verifica-se que a requerente está obrigada a ter registos anuais detalhados, em que para além de outros elementos, devem conter o início e duração da deposição, a superfície ocupada pelos resíduos, cálculo da capacidade de deposição ainda disponível no aterro, sendo possível aos Serviços de Inspeção da AT, verificarem no decorrer duma ação inspetiva se as quantidades de resíduos que em cada período de tributação estiveram na base de cálculo da provisão foram as efetivamente depositadas.

Assim, face aos registos a que a requerente está obrigada a efetuar pela entidade que a tutela, afigura-se-nos de aceitar a dotação anual da provisão calculada em função das toneladas efetivamente depositadas em cada período de tributação, como exposto no ponto anterior desta informação."

k) Por despacho n.º .../2018, foi instaurado o procedimento inspetivo interno levado a cabo pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de..., ao abrigo da ordem de serviço n.º OI2018..., e que incidiu sobre o exercício de 2015, de âmbito parcial.

l) O objetivo, âmbito e extensão da ação inspetiva tinha em vista efetuar correções meramente aritméticas em IRC ao exercício de 2015, por intermédio da análise das provisões

declaradas na IES referentes a esse ano, considerando que se verificava uma diferença existente entre os valores constantes do campo A5011, do quadro 3-A, da dita IES (307.541,52 €), e o somatório constante da declaração de rendimentos Modelo 22 (0,00 €).

m) O SP registou na conta 6751 — "Provisões do período — Matérias ambientais Selagem e monitorização do aterro" o gasto de 307.541,52 €.

n) Por ofício 3044, datado de 16-04-2018, a que foi aposto carimbo com indicação 'RECEBIDO' e com data de "02 MAIO 2018", a AT comunicou ao SP ter sido iniciado um procedimento interno de inspeção relativamente à declaração periódica de IRC, do exercício de 2015.

o) No decurso do procedimento, o SP remeteu por email para a AT, com data de 18-07-2019, a seguinte mensagem:

1 - Plano previsional de encerramento da exploração (n.º 3 al. a));
Junto envio do plano previsional de encerramento, cf. Anexo 1.

p) Consta como "Anexo 1" da referida comunicação o documento intitulado "Mapa de monitorização do aterro após encerramento", que foi junto aos autos como doc. 9 da pronúncia, e cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

q) Por ofício datado de 07-01-2019 a AT notificou o SP do projeto de relatório de inspeção, a que foi aposto carimbo com indicação 'RECEBIDO' e com data de "10 JAN 2019".

r) A Requerente exerceu o seu direito de audição, tendo-o remetido à AT por carta registada com data de 24-01-2019, constando nela a data de 25-01-2019 como tendo sido recebida.

s) A AT, através do ofício n.º ..., datado de 12-02-2019, notificou o SP do relatório de inspeção tributária, tendo o mesmo sido rececionado a 14-02-2019.

t) A Requerente foi notificada da demonstração de liquidação de IRC, de liquidação de juros compensatórios e de acerto de contas, relativa ao exercício de 2015, do qual resultou um saldo apurado de € 76.320,11:

N.º DA LIQUIDAÇÃO	DATA DA LIQUIDAÇÃO	N.º DA COMPENSAÇÃO	DATA DA COMPENSAÇÃO
2019 ...	21/02/2019	2019 ...	25/02/2019

u) O SP procedeu ao pagamento do saldo apurado.

Factos não provados

Não existem factos não provados relevantes para a decisão da causa.

O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada com base nos documentos juntos à petição e no processo administrativo junto pela Autoridade Tributária e factos não questionados.

III - Matéria de direito

5. Importa começar por analisar as questões suscitadas pela Requerente sobre a caducidade do direito à liquidação e a violação do direito de audição e do princípio do contraditório.

A principal questão *decidenda* nos presentes autos diz respeito à alegada violação do disposto no n.º 3 do artigo 40.º do CIRC.

Por fim, a Requerente deduz um pedido de juros indemnizatórios.

Cumprе apreciar.

6. A Requerente começa por alegar que a liquidação adicional resulta da AT ter considerado que existia um erro na declaração apresentada pelo contribuinte. Em consequência o prazo de caducidade do tributo, previsto no n.º 2 do artigo 45.º da LGT, é de três anos. Assim, como o facto tributário ocorreu em 31-12-2015 e a liquidação adicional impugnada em 25-02-2019, esta caducou devido ao decurso do prazo de três anos.

A respeito da caducidade do direito à liquidação estabelece o n.º 1 do artigo 45.º da LGT que: *“O direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro.”*. Não obstante, dispõe o n.º 2 do mesmo artigo: *“No caso de erro evidenciado na declaração do sujeito passivo o prazo de caducidade referido no n.º anterior é de três anos.”*

A questão que se coloca, portanto, é apurar se, como sustenta a Requerente, a causa de caducidade prevista no n.º 2 do artigo 45.º da LGT operou ou se, como defende a Requerida, tal não se verifica.

De acordo com DIOGO LEITE CAMPOS, BENJAMIM RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA o *“Erro evidenciado na declaração do sujeito passivo é aquele que é detectável mediante simples análise dessa declaração.”* (vd., *Lei Geral Tributária, Anotada e Comentada*, 4.ª ed., Editora Encontro da Escrita, 2012, pp. 361).

No mesmo sentido LIMA GUERREIRO considera o erro evidenciado na declaração o *“erro que a AT possa detectar por um mero exame da coerência dos seus elementos, sem recurso a qualquer outra documentação externa, mesmo quando esta esteja em poder da administração tributária, e obtida por inspeção interna ou externa ou por meios de qualquer outra natureza.”* (vd., *Lei Geral Tributária Anotada*, Lei dos Livros, 2000, pp. 214).

A jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo sustenta o mesmo entendimento e a este propósito o presente Tribunal Arbitral subscreve a posição expressa no Acórdão do

Supremo Tribunal Administrativo, de 24-05-2016, proferido no processo n.º 0991/15, ao afirmar:

“I - A aplicação do prazo de caducidade do direito à liquidação de 3 anos, estabelecido no n.º 2 do artigo 45.º da LGT, ao invés do prazo-regra de 4 anos estabelecido no n.º 1 do mesmo preceito legal, pressupõe a subsunção do caso dos autos ao “caso” de “erro evidenciado na declaração do sujeito passivo”.

II - O critério legal para a redução para três anos do prazo de caducidade não é o da desnecessidade de recurso a fiscalização externa, antes o de se tratar de “erro evidenciado na declaração do sujeito passivo”, o que pressupõe que se trate de erro “que é detectável mediante simples análise dessa declaração”, de erro “que a Administração tributária possa detectar por um mero exame da coerência dos seus elementos, sem recurso a qualquer outra documentação externa, mesmo quando esta esteja em poder da administração tributária, e obtida por inspeção interna ou externa ou por meios de qualquer outra natureza”, pois que “Só quando o erro resultar exclusivamente do exame da declaração e seus anexos se justifica o previsto encurtamento do prazo de caducidade, porque o próprio contribuinte pôs de imediato à disposição da Administração Tributária os meios necessários a uma atempada detecção do erro.”

Em suma, o erro evidenciado na declaração do sujeito passivo consiste no erro detetável por simples leitura ou análise dessa declaração. Só que não é esta a situação no presente caso. Na realidade não se trata aqui de erro evidenciado na declaração do contribuinte na medida em que foram os Serviços de Inspeção Tributária a detetar em sede de análise interna, a existência de uma desconformidade entre os valores constantes do campo A 5011 do quadro 3-A da IES e o somatório integrante da Declaração – Modelo 22 do IRC. O que ocorre, no presente caso, é uma divergência de entendimento, entre a AT e o contribuinte, sobre o preenchimento dos requisitos para a constituição da provisão de danos de caráter ambiental.

Nestes termos, da simples análise da declaração do sujeito passivo não resulta a deteção de qualquer erro passível de fundamentar o encurtamento, para três anos, do prazo de caducidade do direito à liquidação.

Atendendo ao exposto, improcede o alegado pela Requerente relativamente à caducidade do direito à liquidação.

7. Em seguida a Requerente alega que o procedimento inspetivo padece de nulidade por ter sido violado o direito de audição e o princípio do contraditório consagrado no artigo 60.º da LGT.

O direito de audição tem raiz constitucional, porque nos termos do n.º 5 do artigo 267.º da Constituição da República Portuguesa (CRP) “*O processamento da actividade administrativa será objecto de lei especial, que assegurará a racionalização dos meios a utilizar pelos serviços e a participação dos cidadãos na formação das decisões ou deliberações que lhes disserem respeito*”.

A LGT no artigo 60.º (Princípio da participação) dispõe o seguinte:

“1. A participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito pode efectuar-se, sempre que a lei não prescrever em sentido diverso, por qualquer das seguintes formas:

- a) Direito de audição antes da liquidação;*
- b) Direito de audição antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições;*
- c) Direito de audição antes da revogação de qualquer benefício ou acto administrativo em matéria fiscal;*
- d) Direito de audição antes da decisão de aplicação de métodos indirectos, quando não haja lugar a relatório de inspecção;*
- e) Direito de audição antes da conclusão do relatório da inspecção tributária.*

2 - *É dispensada a audição:*

a) *No caso de a liquidação se efectuar com base na declaração do contribuinte ou a decisão do pedido, reclamação, recurso ou petição lhe seja favorável;*

b) *No caso de a liquidação se efectuar oficiosamente, com base em valores objectivos previstos na lei, desde que o contribuinte tenha sido notificado para apresentação da declaração em falta, sem que o tenha feito.*

3 - *Tendo o contribuinte sido anteriormente ouvido em qualquer das fases do procedimento a que se referem as alíneas b) a e) do n.º 1, é dispensada a sua audição antes da liquidação, salvo em caso de invocação de factos novos sobre os quais ainda se não tenha pronunciado.*

4. *O direito de audição deve ser exercido no prazo a fixar pela administração tributária em carta registada a enviar para esse efeito para o domicílio fiscal do contribuinte.*

5. *Em qualquer das circunstâncias referidas no n.º 1, para efeitos do exercício do direito de audição, deve a administração tributária comunicar ao sujeito passivo o projecto da decisão e sua fundamentação.*

6. *O prazo do exercício oralmente ou por escrito do direito de audição é de 15 dias, podendo a administração tributária alargar este prazo até o máximo de 25 dias em função da complexidade da matéria.*

7. *Os elementos novos suscitados na audição dos contribuintes são tidos obrigatoriamente em conta na fundamentação da decisão.”*

Relativamente ao Relatório da Inspeção Tributária o direito de audição prévia é concretizado no artigo 60.º RCPIT da seguinte forma:

“1 - Concluída a prática de actos de inspecção e caso os mesmos possam originar actos tributários ou em matéria tributária desfavoráveis à entidade inspeccionada, esta deve ser notificada no prazo de 10 dias do projecto de conclusões do relatório, com a identificação desses actos e a sua fundamentação.

2 - A notificação deve fixar um prazo entre 10 e 15 dias para a entidade inspeccionada se pronunciar sobre o referido projecto de conclusões.

3 - *A entidade inspeccionada pode pronunciar-se por escrito ou oralmente, sendo neste caso as suas declarações reduzidas a termo.*

4 - *No prazo de 10 dias após a prestação das declarações referidas no número anterior será elaborado o relatório definitivo.”*

Dos factos provados nos presentes autos (vd., alíneas *q*), *r*) e *s*) do n.º 4. *supra*) resulta que a Requerente foi notificada para efeitos de audição prévia do projeto de relatório de inspeção e que, na sequência dessa notificação, exerceu o seu direito de audição no prazo indicado. Acresce que no relatório final de inspeção tributária consta uma seção especificamente dedicada à análise do alegado pelo contribuinte em sede de direito de audição (vd., Secção IX. Direito de audição, Relatório de Inspeção, págs. 10 a 15, constante do Processo Administrativo integrante dos presentes autos). Assim, a AT analisou, de forma detalhada, os argumentos apresentados pela Requerente, em sede de direito de audição, não se evidenciando que os seus direitos de participação tenham sido colocados em causa no processo inspetivo que conduziu à liquidação ora impugnada.

Em suma, para este Tribunal afigura-se que, conforme resulta dos autos, o direito de audição e o princípio do contraditório foram respeitados, devendo, por isso, improceder a arguida violação dos mesmos.

8. Importa agora analisar a principal questão *decidenda* relativa à alegada violação da norma constante do n.º 3 do artigo 40.º do CIRC.

De acordo com o disposto no artigo 39.º, n.º 1, alínea *d*), do CIRC (“*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*”.

O n.º 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*”.

O artigo 40.º do CIRC (“*Provisão para a reparação de danos de carácter ambiental*”), na redação em vigor à data dos factos, refere, no n.º 1, que “*a dotação anual da provisão a que se refere a alínea d) do n.º 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*”

Nos termos do n.º 3 do mesmo artigo, a constituição da provisão fica subordinada à observância de duas condições. A primeira, referida na alínea a), consiste na 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;*”. A segunda, constante da alínea b), é a “*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.*”.

De acordo com o n.º 4 do artigo 40.º, “*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”.*

Nos termos do disposto nos n.ºs 6 e 7 do referido artigo 40.º do CIRC, “*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*”.

Conforme decorre do exposto a aceitação fiscal do reconhecimento de uma provisão para danos de caráter ambiental fica dependente da apresentação de um plano previsional de encerramento de exploração e da constituição de um fundo representado por investimentos financeiros de montante equivalente ao do saldo acumulado da provisão no final de cada período de tributação. A constituição deste fundo é dispensada sempre que seja exigida a prestação de caução a favor da entidade que aprova o Plano Ambiental e de Recuperação Paisagística, de acordo com o n.º 5 do artigo 40.º do CIRC).

O Relatório de Inspeção afirma expressamente “*(...) a constituição da provisão estará condicionada a determinados requisitos, nomeadamente de um plano previsional de encerramento da exploração, uma vez que não conseguimos validar as provisões efectuadas em 2015, dado esse mapa não nos ter sido facultado, iremos desconsiderar o gasto contabilizado na conta 6751 – Provisões do período – Matérias Ambientais – Selagem e monitorização do aterro*”.(vd., Relatório Final de Inspeção, pp. 9).

Depois, o referido Relatório, em sede de análise da audição prévia, reitera que “*(...) não conseguimos validar os encargos estimados, uma vez que não nos foi fornecido o respetivo Plano previsional do encerramento de exploração*” (vd., Relatório Final de Inspeção, pp. 15, sublinhado nosso). Cumpre salientar que o Relatório de Inspeção afirmou, de forma perentória, a inexistência de plano previsional de encerramento da exploração.

Atendendo à factualidade provada nos presentes autos arbitrais (vd., alíneas *o*) e *p*) do n.º 4. *supra*) verifica-se que o plano previsional de encerramento da exploração foi efetivamente remetido pela ora Requerente, em 18-07-2018, por correio eletrónico dirigido ao Técnico dos Serviços de Inspeção Tributária que o tinha solicitado.

Além disso, afigura-se que o referido plano previsional de encerramento da exploração obedece aos requisitos legalmente previstos a saber: (i) indicação detalhada dos trabalhos a realizar; (ii) estimativa dos encargos inerentes; (iii) referencia ao número de anos de exploração previsto e eventual irregularidade ao longo do tempo do nível previsto de atividade.

Nestes termos, entende este Tribunal Arbitral que a Requerente logrou provar que cumpriu com o requisito previsto no artigo 40.º, n.º 3, alínea a), do CIRC, no sentido de legitimar a dedutibilidade fiscal da provisão para a reparação de danos de carácter ambiental.

Pelo exposto, o erro relativo aos pressupostos de facto que enferma o relatório de inspeção determina a violação do n.º 3 do artigo 40.º do CIRC. Assim, justifica-se a anulação, com todas as consequências legais, das correções e da liquidação adicional resultantes diretamente do disposto no referido relatório de inspeção.

9. A Requerente solicita também que lhe seja reconhecido o direito a juros indemnizatórios, ao abrigo do artigo 43.º da LGT.

Nos termos do n.º 1 do artigo 43.º da LGT, são devidos juros indemnizatórios *"quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido."*

Conforme decorre do artigo 24.º, n.º 5, do RJAT, o direito aos mencionados juros pode também ser reconhecido no processo arbitral.

A existência de erro sobre os pressupostos de facto ou de direito imputável aos serviços da Administração Fiscal constitui a condição necessária para a atribuição dos juros indemnizatórios.

No presente caso, a Requerente comprovou o pagamento integral do ato de liquidação adicional, acresce ter ficado demonstrado que o ato tributário padece de erro sobre os

pressupostos de facto imputável à AT que não deveria ter procedido à liquidação adicional de IRC.

Assim, procede o pedido de condenação da Requerida ao pagamento de juros indemnizatórios, calculados sobre a quantia paga em montante superior ao legalmente devido.

Nestes termos, a Requerente tem direito a ser reembolsada da quantia que pagou, nos termos do disposto nos artigos 100.º da LGT e 24.º, n.º 1, do RJAT, por força do ato anulado e, ainda, a ser indemnizada do pagamento indevido através do pagamento de juros indemnizatórios, pela Requerida, desde a data daquele pagamento, até ao seu reembolso, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 1 e 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

IV - Decisão

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e anular o ato de liquidação de IRC n.º 2019..., relativo ao exercício de 2015, com as devidas consequências legais;
- b) Condenar a Requerida no pagamento de juros indemnizatórios desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respectiva nota de crédito;
- c) Condenar a Requerida nas custas do processo, no montante abaixo fixado.

V - Valor do Processo

A Requerente indicou como valor da causa o montante de € 77.072,86 € (setenta e sete mil, setenta e dois euros e oitenta e seis cêntimos), que não foi contestado pela Requerida e

corresponde ao valor da liquidação a que se pretendia obstar acrescido do montante dos juros vencidos até à data da interposição do pedido, pelo que se fixa nesse montante o valor da causa.

VI - Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 2.448,00 (dois mil quatrocentos e quarenta e oito euros), nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, que fica a cargo da Requerida.

Notifique.

Lisboa, 9 de março de 2020

O Presidente do Tribunal Arbitral

Carlos Alberto Fernandes Cadilha

O Árbitro vogal

Ricardo Marques Candeias

O Árbitro vogal

Olívio Mota Amador