

A UNIDADE DOS GRANDES CONTRIBUENTES

A FIGURA PORTUGUESA E O DIREITO COMPARADO



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

Faculdade de Direito

Mestrado em Direito Fiscal: 2015-2016

Tese de Mestrado:

Filipa de Pintão Miranda Relvas

Orientadora:

Dra. Cláudia Reis Duarte

Lisboa, setembro de 2016



ÍNDICE

INTRODUÇÃO	2
I. UNIDADE DOS GRANDES CONTRIBUINTES: A FIGURA PORTUGUESA E O DIREITO COMPARADO	3
1. A Origem da Unidade dos Grandes Contribuintes	3
1.1. A Criação	3
1.2. O Legislador e a UGC	5
1.2.1. A “nova” AT	5
1.2.2. A necessária Delegação de Poderes	11
1.2.3. A Operacionalização da UGC	12
1.3. UGC: A figura portuguesa	21
1.4. Direito Comparado: O Reflexo da UGC no Regime Anglo-Saxónico	24
1.4.1. O Customer Relationship Management Model	24
1.4.2. A prática inspetiva no CRM Model	26
II. A INSPEÇÃO TRIBUTÁRIA NA UGC: UMA VERDADEIRA REALIDADE?	28
2. A Inspeção Tributária na UGC	28
2.1. O artigo 12.º n.º 3 do RCPIT: uma inspeção externa disfarçada. ...	28
2.2. O artigo 12.º n.º 3 do RCPIT e o Regime das Informações Vinculativas	34
2.3. O acompanhamento permanente dos grandes contribuintes e a competência das repartições das finanças da AT	37
CONCLUSÕES	39
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	43
ANEXOS	47



INTRODUÇÃO

No âmbito do trabalho final do Mestrado de Direito Fiscal lecionado pela Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa, durante o ano letivo de 2014/2015, foi elaborada a presente dissertação.

O tema desta mesma exposição prende-se com a discussão à volta da atividade de Inspeção Tributária no cerne da Unidade dos Grandes Contribuintes, de modo a analisar se os aditamentos e alterações legais introduzidas vieram efetivamente alterar o ordenamento tributário nacional. Ao mesmo tempo realizámos uma análise de direito comparado com a figura existente no ordenamento Anglo-Saxónico, de modo a compreender qual o caminho que esta “nova” unidade orgânica cumpre no panorama nacional.

A orientação da dissertação foi da responsabilidade da Dr.^a Cláudia Reis Duarte, a quem agradeço a partilha dos vários conhecimentos, não só ao longo da elaboração deste trabalho, como também do meu percurso académico e profissional.

Por último, uma dedicatória especial ao André, pelas saudades que tenho, e pela forma como influenciou a decisão que me trouxe até aqui.



I. UNIDADE DOS GRANDES CONTRIBUINTES: A FIGURA PORTUGUESA E O DIREITO COMPARADO

1. A Origem da Unidade dos Grandes Contribuintes

1.1. A Criação

Em 2012, no Parlamento, o XIX Governo Constitucional prometia criar, dentro da Administração Tributária e Aduaneira (“AT”), uma unidade específica para acompanhar os grandes contribuintes. Esta promessa foi expressamente cumprida na Proposta do Orçamento do Estado Retificativo para 2012 em que o executivo pedia, à Assembleia de República e aos Deputados que a constituíam, que aprovassem uma autorização legislativa que permitisse ao Governo proceder à revisão de diversos códigos fiscais, adaptando-os à estrutura nuclear da nova AT, estabelecer os critérios de seleção dos contribuintes cuja situação tributária e aduaneira deveria ser acompanhada pela Unidade de Grandes Contribuintes (“UGC”) e conferir ao Diretor-Geral da AT a competência para definir os contribuintes cujo relacionamento com aquela Autoridade seria efetuado através de um gestor de contribuinte.

Assim, ao abrigo da autorização legislativa concedida pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro, foi aprovado o Decreto-Lei n.º 6/2013, publicado no Diário da República (D.R.) n.º 12, Série I, de 2013-01-17, que instituiu a UGC e estabeleceu uma série de alterações na legislação tributária existente, de modo a garantir o adequado funcionamento daquela Unidade, no âmbito da AT.

A ideia de criar uma unidade especializada na gestão dos maiores contribuintes já tinha sido referida pelo mesmo Governo, aquando da apresentação do Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras para o período de 2012/2014. Aí, previa-se: *“Criar um serviço para os grandes contribuintes, constituído como interlocutor único que, a par da função de inspeção, deve integrar, progressivamente, as funções atualmente desempenhadas pelas áreas de gestão, justiça e cobrança”*¹.

¹ Cfr. Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras para o período de 2012/2014, pag.7.



Contudo, é preciso recuar a 2009 para encontrar a primeira referência à ideia de criar uma unidade especializada para os grandes contribuintes.

Já na altura, o XVII Governo Constitucional, pela voz do Ministro das Finanças, Fernando Teixeira do Santos, tinha referido a necessidade de se criar um gestor para os grandes contribuintes, prometendo avançar com a medida. Uma intenção anunciada pelo ministro durante um seminário para dirigentes e chefias da Direção-Geral das Contribuições e Impostos (DGCI)², a entidade que, juntamente com as Alfândegas e a Informática dos Impostos, deu origem à atual AT. *"Pretende-se essencialmente aumentar o nível de transparência no relacionamento da administração fiscal com os grandes contribuintes com evidentes vantagens designadamente ao nível da redução de custos de contexto quer para os contribuintes quer para a própria administração"*, acrescentava, na altura, Teixeira dos Santos³.

A ordem cronológica da criação de uma unidade como aquela que é aqui tema, faz-nos perceber que a perceção da necessidade da sua existência foi transversal a ideias partidárias ou políticas; podemos mesmo dizer que a criação dessa unidade se deveu a uma exigência do mundo contemporâneo do início do século XXI.

As grandes transações num mundo globalizado, que originam negócios com conexão a mais do que duas ou três ordens jurídicas distintas, criaram a necessidade de se encontrar uma solução através da qual se garanta um maior controlo dos grandes contribuintes, ao mesmo tempo que se reduz o contencioso por eles protagonizado.

² Seminário realizado em 17 de abril de 2009.

³ *In* Diário de Notícias, de 17 de abril de 2009, acessível no seguinte link: <http://www.dn.pt/economia/interior/fisco-vai-ter-gestores-de-cliente-1204614.html>.



1.2.O Legislador e a UGC

1.2.1. A “nova” AT

No âmbito do Compromisso Eficiência, o XIX Governo Constitucional aprovou, em reunião de Conselho de Ministros de 20 de julho de 2011, o Plano de Redução e Melhoria da Administração Central (PREMAC), afirmando que o primeiro e mais importante impulso do Plano deveria, desde logo, ser dado no processo de preparação das leis orgânicas dos ministérios e dos respetivos serviços.

Mais concretamente, o Plano *supra* referido previa a “*Redução de pelo menos 15% no total das estruturas orgânicas dependentes de cada ministério e redução de pelo menos 15% do número de cargos dirigentes*”⁴.

E a AT não foi exceção.

Assim, pelo Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de dezembro, concretizou-se a fusão das três Direções Gerais - Direcção-Geral dos Impostos, Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo e Direcção-Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros –, à AT.

Tal integração permitiu:

- (i) reduzir custos mediante a simplificação da estrutura de gestão operativa;
- (ii) reforçar o investimento em sistemas de informação; e
- (iii) racionalizara estrutura local, assegurando maior coordenação na execução das políticas fiscais e garantindo uma mais eficiente afetação e utilização dos recursos existentes.

Com a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de dezembro, a 1 de janeiro de 2012, é instituída a nova estrutura orgânica da AT, cujo Conselho de Administração passa a integrar o Diretor da UGC.⁵

⁴“o objetivo de 15% de redução (estruturas e dirigentes) estava fixado nos memorandos assinados no âmbito do Programa de Apoio Económico e Financeiro a Portugal”, Cfr. referido no Plano de Redução e Melhoria da Administração Central (PREMAC).

⁵“O Conselho de Administração da Autoridade Tributária e Aduaneira, abreviadamente designado por CAAT, é constituído pelo diretor-geral, que preside, pelos subdiretores-gerais, pelo diretor do Centro



Por conseguinte, com a inclusão da UGC num órgão decisório e consultivo da AT, como o Conselho de Administração (CAAT), foi formalmente criada a UGC, sendo, pela primeira vez, apresentada como parte autónoma dos serviços⁶.

Contudo, o Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de dezembro, apenas veio definir a missão, as atribuições e os tipos de organização da AT; assim, importava, igualmente, no desenvolvimento daquele diploma, determinar a estrutura dos serviços, as respetivas Unidades Orgânicas e fixar o limite máximo de unidades orgânicas flexíveis⁷.

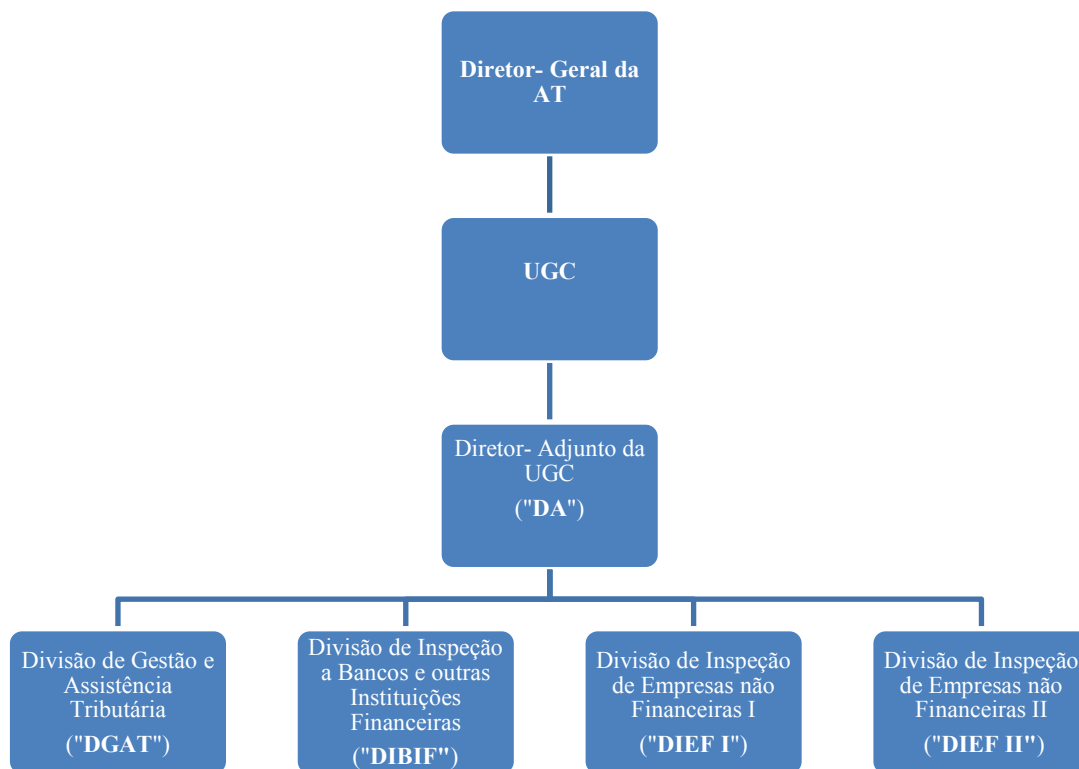
Neste sentido, foi aprovada a Portaria n.º 320-A/2011, de 30 de dezembro, que, tendo por base os princípios e as normas a que obedece a organização direta do Estado⁸, pelos seus artigos 1º alínea a) e 2º, n.º 1, alínea f), veio estabelecer a UGC como uma das Unidades Orgânicas nucleares da AT, e parte dos serviços centrais da mesma, conforme o organograma seguinte:

*de Estudos Fiscais e Aduaneiros, pelo **diretor da Unidade dos Grandes Contribuintes** e pelos diretores de finanças de Lisboa e do Porto, e possui competências decisórias e consultivas.”* (Sublinhado nosso), cfr. Artigo 5.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de Dezembro, que procedeu à aprovação da Lei Orgânica da Autoridade Tributária e Aduaneira, tendo, em virtude da fusão da Direção Geral dos Impostos, da Direção Geral das Alfandegas e da Direção Geral da Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros, sucedido nas atribuições destes organismos – Cfr. o disposto no artigo 12.º do referido Decreto-Lei n.º 118/2011.

⁶ A referência à UGC, no Decreto- lei n.º118/2011, foi ainda feita a propósito do mapa de cargos de direção, integrando as funções de diretor e diretor-adjunto da referida unidade, juntos dos demais chefes de serviços de que já contavam de leis anteriores - Cfr. o disposto no artigo 10.º, n.º2 do referido Decreto-Lei n.º 118/2011.

⁷ Cfr. preâmbulo da Portaria n.º 320-A/2011, de 30 de Dezembro, que estabelece a Estrutura nuclear da Autoridade Tributária e Aduaneira: “*O Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de dezembro, definiu a missão, atribuições e tipo de organização interna da Autoridade Tributária e Aduaneira. Importa agora, no desenvolvimento daquele diploma, determinar a estrutura nuclear dos serviços e as competências das respetivas unidades orgânicas, bem como fixar o limite máximo de unidades orgânicas flexíveis*”.

⁸ Cfr. preâmbulo da Portaria n.º 320-A/2011, de 30 de Dezembro, que estabelece a Estrutura nuclear da Autoridade Tributária e Aduaneira, autoriza a aprovação da referida portaria, tendo por base o artigo 21.º, n.ºs 4 e 5, da Lei n.º 4/2004, que consagra os Princípios e as Normas a que obedece a Organização Direta do Estado.



Cfr. Organograma AT, in https://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/4E4188C9-9032-42DF-87A7-63F6601980A9/0/ORGANOGRAMA_AT.pdf

A mesma Portaria n.º 320-A/2011, de 30 de dezembro, veio estabelecer as competências da UGC. Da citada lei retiramos que a UGC, enquanto Unidade Orgânica nuclear, criada pelo Decreto-Lei n.º 118/2011, surgiu com atribuições de gestão tributária de grande proximidade relativamente aos contribuintes que lhe são adjudicados, mediante critérios legalmente definidos.⁹

⁹ Cfr. artigo 34.º da Portaria n.º 320-A/2011, de 30 de Dezembro, que estabelece a Estrutura nuclear da AT: “1 - A Unidade dos Grandes Contribuintes, abreviadamente designada por UGC, assegura no domínio da gestão tributária as relações com os contribuintes que lhe sejam atribuídos e exerce em relação a estes a ação de inspeção tributária e de justiça tributária; 2 - Relativamente aos contribuintes a que se refere o número anterior, à UGC, no âmbito das suas atribuições, compete, designadamente: a) Assegurar uma assistência personalizada aos contribuintes garantindo o acompanhamento do seu relacionamento global com a administração tributária; b) Assegurar aos contribuintes que sejam considerados de elevada dimensão económica e fiscal, em função de critérios previamente definidos por despacho do diretor-geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, o acompanhamento do respetivo relacionamento com a AT através de um interlocutor único designado por gestor de contribuinte; c) Prestar assistência pré-declarativa, nomeadamente através do acompanhamento e análise conjunta com os contribuintes das matérias de maior complexidade técnica; d) Analisar e acompanhar o comportamento tributário e aduaneiro dos contribuintes e dos setores de atividade económica em que se inserem, através da verificação, análise formal e coerência dos elementos declarados, bem como da monitorização e análise da informação constante das bases de dados e da recolha sistematizada de quaisquer outros tipos de informação disponível; e) Prestar informações sobre a situação dos contribuintes, bem como esclarecer as dúvidas por eles suscitadas,



Neste sentido, a 12 de março de 2013, foi publicada, pelo Ministro das Finanças de então, Vítor Gaspar, a Portaria n.º 107/2013, de 15 de março¹⁰, que densificava os critérios de seleção dos contribuintes com “*eventual relevância económica e fiscal dos contribuintes e a sua qualificação ou desqualificação como grandes contribuintes*”, como previsto no artigo 10.º, n.º 3 do Decreto-Lei n.º 6/2013. Assim, no seu artigo 1.º estabelecem-se, de forma genérica, os critérios de seleção dos contribuintes adjudicados ao acompanhamento pela UGC¹¹.

Por conseguinte, no cumprimento do estabelecido pelo Decreto-Lei n.º 6/2013, a Portaria n.º 107/2013 veio fixar os valores mínimos dos rendimentos que devem ser obtidos para que uma entidade se considere como “*grande contribuinte*”. Como

tendo em consideração as orientações administrativas que contenham a interpretação das leis tributárias; f) Acompanhar os procedimentos relativos à liquidação ou controlo da liquidação dos tributos; g) Avaliar e propor a aceitação de acordos prévios de preços de transferência; h) Acompanhar os processos de atribuição de benefícios fiscais que dependam do reconhecimento do Ministro das Finanças ou do diretor-geral da Autoridade Tributária e Aduaneira; i) Assegurar e aprofundar o relacionamento entre a AT e os contribuintes, nomeadamente, tendo em vista o estabelecimento de códigos de boas práticas empresariais no domínio da tributação e na identificação e entendimento das suas necessidades e dos riscos tributários associados; j) Realizar procedimentos de inspeção à contabilidade dos contribuintes, com recurso a técnicas de auditoria, confirmando a veracidade das declarações efetuadas, por verificação substantiva dos documentos de suporte; k) Desenvolver modelos de gestão do risco, tendo em vista a identificação, análise, avaliação e cobertura dos riscos tributários decorrentes das atividades dos contribuintes; l) Instaurar e instruir processos de inquérito, nos termos dos artigos 40.º e 41.º do RGIT; m) Proceder à instauração, instrução e apreciação do procedimento tributário, oficiosamente ou por iniciativa do contribuinte, de revisão do ato tributário ou da matéria tributável; n) Proceder à instauração, instrução e apreciação do procedimento de reclamação graciosa; o) Colaborar com a representação da Fazenda Pública junto dos tribunais tributários.”

¹⁰ “No cumprimento do disposto no Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de dezembro, a Portaria n.º 320-A/2011, de 30 de dezembro, estabeleceu a estrutura nuclear da Autoridade Tributária e Aduaneira fixando, simultaneamente, as competências da Unidade dos Grandes Contribuintes.

Por outro lado, o Decreto-Lei n.º 6/2013 de 17 de janeiro operacionalizou a Unidade dos Grandes Contribuintes, com efeitos a 1 de janeiro de 2012, procedendo a diversas alterações legislativas relevantes nesta matéria”, Cfr. preâmbulo da Portaria n.º 107/ 2013 de 15 de março.

¹¹ “Artigo 1.º - Critérios de seleção: Os contribuintes cuja situação tributária deve ser acompanhada pela Unidade dos Grandes Contribuintes são os que preenchem pelo menos um dos seguintes critérios: a) Entidades com um volume de negócios superior a: (i) 100 milhões de euros, nos casos em que exerçam atividades sob a supervisão do Banco de Portugal ou do Instituto Seguros de Portugal¹¹; (ii) 200 milhões de euros, nos restantes casos. b) Sociedades gestoras de participações sociais, constituídas nos termos do Decreto-Lei n.º 495/88, de 30 de dezembro, com um valor total de rendimentos superior a 200 milhões de euros. c) Entidades com um valor global de impostos pagos superior a 20 milhões de euros; d) Sociedades não abrangidas por qualquer das alíneas anteriores que sejam consideradas relevantes, atendendo, nomeadamente, à sua relação societária com as sociedades abrangidas pelas referidas alíneas; e) Sociedades integradas em grupos, abrangidos pelo regime especial de tributação dos grupos de sociedades, nos termos do artigo 69.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, em que alguma das sociedades integrantes do grupo, dominante ou dominada, seja abrangida pelas condições definidas em qualquer das alíneas anteriores”.



vemos, estes valores variam conforme o tipo de entidade em causa, destacando-se as seguintes¹²:

- i. Volume de negócios¹³ superior a 100 milhões para as entidades cuja atividade esteja sob a **supervisão do Banco de Portugal ou da Autoridade de Supervisão de Seguros e Fundos de Pensões**, ou seja, das instituições de crédito, das sociedades financeiras, das entidades prestadoras de serviços de pagamento, nomeadamente das instituições de pagamento, das instituições de moeda eletrónica^{14 15}, das empresas e mediadores de seguros e as sociedades gestoras de fundos de pensões.
- ii. Rendimentos superiores a 200 milhões no caso **das Sociedades Gestoras de Participações Sociais** (“SGPS”), ou seja, sociedades constituídas sobre a forma de sociedade por quotas ou sociedade anónima que têm por objeto a detenção duradoura de participações sociais de outras sociedades, juridicamente independentes, não exercendo diretamente uma atividade económica¹⁶.
- iii. Entidades que sejam abrangidas pelo Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (“RETGS”) ¹⁷, no caso de umas das sociedades integrantes do grupo (a dominante ou a dominada) preencher os requisitos previstos nas demais alíneas do artigo 1.º da Portaria n.º 107/2013, de 15 de março.

¹² As demais alíneas preveem situações residuais de entidades coletivas que reúnam um volume de negócios superior a 200 milhões de euros ou um valor de imposto global pago superior a 20 milhões de euros.

¹³ Cfr. o n.º1 do artigo.º 2 da Portaria 107/2013, de 15 de março: “o volume de negócios referido na alínea a) do artigo anterior é calculado nos termos do n.º4 ou do n.º5 do artigo 106.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, conforme se trate de entidades financeiras ou não financeiras”.

¹⁴ Cfr. informação disponível em: <http://clientebanuario.bportugal.pt/pt-PT/Instituicoes/Paginas/instituicoes.aspx>.

¹⁵ As Instituições de Crédito e as Sociedades Financeiras sujeitas a supervisão do Banco de Portugal são as que consta da lista, disponível em: <http://www.bportugal.pt/pt-PT/Supervisao/Paginas/Instituicoesautorizadas.aspx>.

¹⁶ Cfr. artigo 1.º, n.º1 do Decreto-Lei n.º 495/88.

¹⁷ Cfr. artigo 69.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“CIRC”).



Definidos os critérios de seleção, o legislador previu, na mesma Portaria¹⁸, a necessidade de um Despacho subsequente, a emitir pelo Diretor da AT, que identificasse as entidades coletivas que preenchem em Portugal as condições acima referidas.

Nessa sequência, a 29 de abril de 2013, foi emitido pelo Diretor-geral da AT, à data José António de Azevedo Pereira, o Despacho n.º 6999/2013, de 30 de maio¹⁹, que veio definir as entidades que se consideram adjudicadas à supervisão da UGC.

Para além das funções de gestão *supra* referidas, foram igualmente atribuídas à UGC competências de inspeção e de justiça tributária, designadamente:

- i. A prestação de assistência pré-declarativa em matérias de maior complexidade técnica;
- ii. O acompanhamento dos procedimentos relativos à liquidação, avaliação e proposição da aceitação de acordos prévios de preços de transferência;
- iii. O acompanhamento dos processos de atribuição de benefícios fiscais dependentes de reconhecimento; e
- iv. A instauração e instrução de processos de inquérito criminal e o acompanhamento dos procedimentos de reclamação graciosa.

Ambas as funções, de inspeção e de justiça tributária, foram atribuídas com o propósito que está na base da origem da UGC, ou seja, a motivação do cumprimento das obrigações fiscais por parte do contribuinte e o respetivo acompanhamento por parte dos serviços, gerando, por conseguinte, uma diminuição do contencioso.

Assim, podemos associar as atribuições concedidas à UGC ao cumprimento dos fins previsto na Lei Geral Tributária (“LGT”)²⁰. De facto:

⇒ por um lado, a Inspeção Tributária, *per si*, auxilia o Estado a concretizar o seu poder de tributar, na medida em que, ao acompanhar a situação económica e financeira real de cada contribuinte, controla o montante dos rendimentos

¹⁸ Cfr. artigo 3.º, n.º1 da Portaria 107/2013, de 15 de março: “As entidades referidas nas alíneas a) a e) do artigo 1.º são definidas em relação alfabética a aprovar por despacho do diretor-geral da Autoridade Tributária e Aduaneira a publicar no Diário da República”.

¹⁹ Cfr. anexo I que se junta a esta dissertação.

²⁰ Cfr. artigo 5.º da LGT, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 398/98 de 17 de dezembro.



declarados por cada um, permitindo, conseqüentemente, determinar o valor real das receitas que o Estado deve auferir.

⇒ por outro, as competências referentes à justiça tributária atribuídas à UGC, para além do cumprimento de um imperativo constitucional²¹, impõem que esta garanta uma redistribuição da carga fiscal de acordo com a real capacidade contributiva dos contribuintes, de modo a evitar que a atividade da AT se consubstancie numa injustiça.

Fica assim claro que as competências atribuídas à UGC, pela Portaria n.º 320-A/2011, de 30 de dezembro, são aquelas que legal²² e jurisprudencialmente são tidas como limites de atuação da Administração Tributária, e de todos os serviços e unidades que a integram.

1.2.2. A necessária Delegação de Poderes

A nova estrutura orgânica da AT²³, bem como a atribuição de competências à UGC, estabelecidas pela Portaria n.º 320-A/2011, de 30 de dezembro, obrigou, posteriormente, a uma delegação e subdelegação de poderes em inferiores hierárquicos com funções ativas na Unidade Orgânica.

Deste modo, o Despacho n.º 16444/2013²⁴, emitido em 6 de dezembro 2013, veio, no âmbito das atribuições legalmente conferidas à UGC, e atendendo ao universo dos seus contribuintes, proceder à delegação de poderes nos aí designados chefes de

²¹ Cfr. o artigo 266.º da Constituição da República Portuguesa (“CRP”), o qual dispõe o seguinte: “1 - A Administração Pública visa a prossecução do interesse público, no respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos.

2 - Os órgãos e agentes administrativos estão subordinados à Constituição e à lei e devem atuar, no exercício das suas funções, com respeito pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa fé.”.

²² Cfr. artigo 266.º da CRP e artigo 5.º da LGT.

²³ Cfr. artigo 1.º da Portaria 320-A/2011 de 30 de dezembro, que dispõe quanto à Estrutura nuclear da Autoridade Tributária e Aduaneira: “A Autoridade Tributária e Aduaneira, abreviadamente designada por AT, estrutura-se nas seguintes unidades orgânicas nucleares:

a) Direções de serviços, Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros e Unidade dos Grandes Contribuintes, nos serviços centrais;

b) Direções de finanças e alfândegas, que constituem serviços desconcentrados da AT”.

²⁴ Despacho n.º 16444/2013, D.R. n.º 246, Parte C, Série II de 2013-12-19Ao abrigo dos artigos 62.º da LGT, 9.º da Lei 2/2004, de 15 de janeiro (com a redação dada pela Lei n.º 68/2013, de 29 de agosto), 27.º do Decreto-Lei n.º 135/99, de 22 de abril, 29.º n.º 1 e 35.º a 37.º do Código do Procedimento Administrativo e 9.º do Decreto-Lei n.º 6/2013, de 17 de janeiro.



divisão, de modo a que estes ficassem habilitados à prática dos atos necessários que caracterizam a atividade desta Unidade Orgânica da AT²⁵.

No mesmo Despacho subdelegam-se²⁶, de imediato, essas mesmas competências referidas *supra* nos demais agentes, parte da UGC.

1.2.3. A Operacionalização da UGC

A UGC foi operacionalizada através do Decreto-Lei n.º 6/2013, de 17 de janeiro, com efeitos retroativos a 1 de janeiro de 2012, que procedeu a diversas alterações legislativas de modo a garantir o adequado funcionamento daquela Unidade no âmbito da AT.

Mais concretamente, conferiram-se à UGC competências de inspeção tributária sobre os contribuintes cujas dívidas e/ou operações sejam de montante elevado^{27 28}, mais especificamente, grandes grupos económicos.

Refletida no referido Decreto-Lei n.º 6/2003, esteve a ideia de criar um departamento especial da AT, composto por funcionários especificamente afetos ao acompanhamento das obrigações das grandes empresas, que passasse a ser responsável pela “*monitorização de metade da receita dos impostos sobre o rendimento e do IVA (...) atuando também no combate à fraude e evasão fiscais*”²⁹.

Deste modo, podemos dividir as correções que esta nova lei veio introduzir nas demais existentes (LGT, Código de Procedimento e de Processo Tributário

²⁵ Cfr. pontos 1 a 3.9 do Despacho n.º 16444/2013.

²⁶ Ao abrigo dos artigos 62.º da LGT, 9.º da Lei 2/2004, de 15 de janeiro (com a redação dada pela Lei 68/2013, de 29 de agosto), 27.º do Decreto-Lei 135/99, de 22 de abril, 29.º n.º 1 e 35.º a 37.º do Código de Procedimento Administrativo e 9.º do Decreto-Lei 6/2013, de 17 de janeiro, e da alínea a) do ponto 1.1 do título II do despacho 10921/2012, de 30 de julho, republicado no Diário da República, 2.ª série, N.º 86, em 6 de maio de 2013, em anexo ao Despacho 5815/2013, de 19 de abril, ambos do Diretor Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, e da alínea a) do ponto 1 do título II do despacho 11844/2013, de 19 de agosto, publicado no Diário da República, 2.ª série, N.º 176, em 12 de setembro de 2013, do Diretor-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, procedo à seguinte subdelegação de competências, Cfr. Despacho n.º 16444/2013.

²⁷ Cfr. Boletim do Contribuinte, Revista de Informação Fiscal, de janeiro de 2013, 2ª Quinzena, n.º 2, pp. 37.

²⁸ No momento da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 6/2003, de 17 de janeiro, ainda não estavam estabelecidos os critérios de seleção dos contribuintes adjudicados ao controle da UGC, que só posteriormente viriam a ser publicados com a Portaria 107/2013, de 15 de março.

²⁹ Cfr. Boletim do Contribuinte, Revista de Informação Fiscal, de janeiro de 2013, 2ª Quinzena, n.º 2, pp. 37.



(“CPPT”), Lei Orgânica da AT) em dois grupos:

- i. Alterações; e
- ii. Aditamentos.

Em relação às **alterações legislativas**, começamos por expor aquelas que foram introduzidas no Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (“RCPIT”), mais concretamente nos seus artigos 12.º, 16.º e 64.º.

Em primeiro lugar, o artigo 12.º relativo aos “*Fins do Procedimento*” viu-lhe serem aditados o seu n.º 3: “*O disposto nos números anteriores³⁰ compreende, relativamente aos grandes contribuintes, a decisão antecipada, sobre a qualificação jurídico tributária de operações realizadas com contingência fiscal, decorrente de incerteza quanto ao seu enquadramento, para o cumprimento das obrigações declarativas e que respeitem a: a) Operações a que possa ser aplicável qualquer norma antiabuso; b) Operações que envolvam entidades não residentes em território português; c) Quaisquer outras operações em que, para a sua qualificação, se revele necessária a apreciação de matéria de facto*”, bem como o n.º 4 que passou a prever que “*A qualificação referida no número anterior depende de pedido efetuado com uma antecedência mínima de 90 dias relativamente ao termo do prazo para o cumprimento das obrigações declarativas*”.

Ambos as normas citadas foram introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 6/2013 com o intuito de adaptar o RCPIT ao adequando funcionamento da UGC, conforme desenvolveremos mais à frente nesta dissertação.

³⁰ Cfr. o artigo 12.º do RCPIT: “1. *O procedimento de inspeção classifica-se, quanto aos fins em:*
a) Procedimento de qualificação do cumprimento das obrigações dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários;
visando o cumprimento dos deveres legais de informação ou de parecer dos quais a inspeção tributária seja legalmente incumbida.
b) Procedimento de informação e acompanhamento permanente do cumprimento das obrigações acessórias ou de pagamento dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários o justifiquem, deve ser assegurado o seu acompanhamento permanente de acordo com os critérios gerais definidos pela inspeção tributária”.



Por conseguinte, através desta alteração, a UGC passou a realizar procedimentos de inspeção tributária aos contribuintes classificados como sendo “*grandes contribuintes*”, designadamente nas seguintes situações:³¹:

- i. Operações a que possa ser aplicável qualquer norma anti-abuso, ou seja, situações em que exista um esquema para fugir aos impostos;
- ii. Operações que envolvam entidades não residentes em território português;
- iii. Cobrança de impostos;
- iv. Apreciação de reclamações e recursos hierárquicos; e
- v. Realização de processos de execução fiscal, penhorando bens, se for caso disso.

Em segundo lugar, procedeu-se igualmente ao aditamento de uma norma no artigo 16.º, que refere “*Competência material e territorial: “São competentes para a prática dos atos de inspeção tributária, nos termos da lei, os seguintes serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira: a) A Unidade dos Grandes Contribuintes, relativamente aos sujeitos passivos que de acordo com os critérios definidos sejam considerados como grandes contribuintes; b) As direções de serviços de inspeção tributária que nos termos da orgânica da Autoridade Tributária e Aduaneira integram a área operativa da inspeção tributária, relativamente aos sujeitos passivos e demais obrigados tributários que devam ser inspecionados pelos serviços centrais; c) As unidades orgânicas desconcentradas, relativamente aos sujeitos passivos e demais obrigados tributários com domicílio ou sede fiscal na sua área territorial”*”.

De forma semelhante ao que aconteceu no referido artigo 12.º, também o artigo 16.º³² foi alterado de modo a introduzir e a operacionalizar a realidade da UGC.

³¹ Cfr. Boletim do Contribuinte, Revista de Informação Fiscal, de janeiro de 2013, 2ª Quinzena, n.º 2, pp. 37.

³² De referir ainda que a redação imposta pelo Decreto-Lei 6/2013 ao artigo 16.º do RCPIT foi posteriormente sujeita a uma nova redação, por intermédio da Lei n.º 75-A/2014, de 30 de setembro³². Esta, para além de ter revogado o n.º 2 da referida disposição, veio alterar a redação da alínea b), do n.º 1, do art.º 16, atribuindo a competência para praticar os atos de inspeção relativamente aos sujeitos passivos e demais obrigados tributários que “*sejam selecionados no âmbito das suas competências ou designados pelo diretor-geral da Autoridade Tributária e Aduaneira*” às direções de serviços de inspeção tributária que, nos termos da orgânica da Autoridade Tributária e Aduaneira, integram a área operativa da inspeção tributária.



Com efeito, até 31 de dezembro de 2011, era à Direção-Geral dos Impostos, enquanto serviço da administração direta do Estado, que competia administrar os impostos sobre o rendimento, sobre o património e sobre o consumo, bem como administrar quaisquer outros tributos que lhe fossem atribuídos por lei.³³

Até à data referida *supra*, para o que nos importa, os grandes contribuintes eram administrados de forma idêntica aos demais contribuintes. Sem prejuízo de, em cada serviço local das finanças da sede de cada grande contribuinte, existir um técnico que, por razões de eficiência e proximidade, voluntariamente se dedicasse mais aos temas que diziam respeito a esse grande contribuinte.

Contudo, tal realidade, como já referido no ponto 2.1 *supra*, foi substancialmente alterada com a criação de uma única entidade denominada AT, constituída nomeadamente pelos seguintes serviços centrais, que asseguravam a função inspetiva: a Direção de Serviços de Planeamento e Coordenação da Inspeção Tributária (“**DSPCIT**”), a Direção de Serviços de Investigação da Fraude e Ações Especiais (“**DSIFAE**”) e, para o que nos importa, a UGC.

O artigo 64.º “*Eficácia vinculativa do relatório*”³⁴ foi igualmente alterado (apenas o n.º 3 daquela disposição não foi “atingido”) pelo Decreto-Lei n.º 6/2013, com o intuito de compatibilizar este preceito ao procedimento informativo previsto no referido artigo 12.º n.º 3, criado especificamente para os grandes contribuintes.

Neste sentido, o legislador optou por prever expressamente a possibilidade de os

³³ cfr. Joaquim Freitas da Rocha e João Damião Caldeira, *in* Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT) Anotado, 1.ª edição, maio de 2013, pág. 95.

³⁴ Cfr. o artigo 64.º do RCPIT: “1- Sem prejuízo do regime especial de inspeção tributária por iniciativa dos sujeitos passivos ou obrigados tributários, estes podem, por razões de certeza e segurança, solicitar ao diretor-geral da Autoridade Tributária e Aduaneira que sancione: a) As conclusões do relatório da inspeção relativas aos factos relatados; b) A qualificação jurídico-tributária das operações realizadas com contingência fiscal a que se refere o n.º 3 do artigo 12.º, constante do correspondente relatório.

2 - O pedido de sancionamento dos relatórios referidos no número anterior pode ser efetuado no prazo de 30 dias após a sua notificação e, no caso referido na alínea a), deve identificar as matérias sobre as quais o requerente pretenda que recaia sancionamento.

(...)

4- Caso o pedido seja expressa ou tacitamente deferido, a administração tributária não pode proceder relativamente à entidade inspecionada em sentido diverso do teor das conclusões do relatório ou da qualificação jurídico tributária das operações realizadas com contingência fiscal a que se refere o n.º 3 do artigo 12.º, nos três anos seguintes ao da data da notificação, salvo se se apurar posteriormente simulação, falsificação, violação, ocultação ou destruição de quaisquer elementos fiscalmente relevantes relativos ao objeto do procedimento de inspeção.”



grandes contribuintes poderem requerer diretamente ao Diretor-Geral da AT, também relativamente ao relatório final de tal procedimento, a eficácia vinculativa do relatório através do sancionamento das respetivas conclusões³⁵.

Tal sanção ao relatório final de inspeção é limitada quanto ao factos, na medida em que não pode abranger factos novos decorrentes de simulação, falsificação, violação, ocultação ou destruição de quaisquer elementos fiscalmente relevantes. Se tal não for o caso, ou seja, se o pedido de sancionamento do sujeito passivo se basear em factos que já se tinham por verificados ao tempo da inspeção e da elaboração do respetivo relatório, então o “*sujeito passivo ou obrigado tributário*” dispõe de 30 dias, a contar da data da notificação das conclusões do relatório, para interpor aquele pedido.

Caso a AT (na figura do seu Diretor-Geral) não se pronuncie sobre o pedido apresentando, no prazo de seis meses a contar da sua interposição, então aquele tem-se por tacitamente deferido.

O mesmo Decreto-Lei n.º 6/2013 introduziu ainda alterações diretas ao CPPT, concretamente no artigo 10.^º³⁶. A redação do citado artigo foi alterada de modo a atribuir competência aos órgãos periféricos locais da AT³⁷ para receberem, analisarem e decidirem sobre os procedimentos relativos aos grandes contribuintes. Ou seja,

³⁵ Cfr. Joaquim Freitas da Rocha e João Damião Caldeira, *in* Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT) Anotado, 1.ª edição, maio de 2013, pág. 341.

³⁶ Cfr. o artigo 10.º do CPPT, relativo às Competências da administração tributária: “1 - *Aos serviços da administração tributária cabe: a) Liquidar e cobrar ou colaborar na cobrança dos tributos, nos termos das leis tributárias; b) Proceder à revisão oficiosa dos actos tributários; c) Decidir as petições e reclamações e pronunciar-se sobre os recursos hierárquicos apresentados pelos contribuintes ;d) Reconhecer isenções ou outros benefícios fiscais e praticar, nos casos previstos na lei, outros actos administrativos em matéria tributária; e) Receber e enviar ao tribunal tributário competente as petições iniciais nos processos de impugnação judicial que neles sejam entregues e dar cumprimento ao disposto nos artigos 111.º e 112.º;f) Instaurar os processos de execução fiscal e realizar os actos a estes respeitantes, salvo os previstos no n.º 1 do artigo 151.º do presente Código; g) Cobrar as custas dos processos e dar-lhes o destino legal; h) Efectuar as diligências que lhes sejam ordenadas ou solicitadas pelos tribunais tributários; i) Cumprir deprecadas; j) Realizar os demais actos que lhes sejam cometidos na lei.*

2- *Sem prejuízo do disposto na lei, designadamente quanto aos procedimentos relativos a tributos parafiscais e aos procedimentos relativos aos grandes contribuintes, são competentes para o procedimento os órgãos periféricos locais da administração tributária do domicílio ou sede do contribuinte, da situação dos bens ou da liquidação.*”

³⁷ Do domicílio ou sede do contribuinte, da situação dos bens ou da liquidação, Cfr. art.10.º , n.º 2 do CPPT.

No caso de ausência de órgãos periféricos locais da AT, em certo caso em apreço, são competentes os órgãos periféricos regionais da AT do domicílio ou sede do contribuinte, da situação dos bens ou da liquidação, Cfr. art. 10.º, n.º3 do CPPT.



tratou-se, como no caso *supra* referido, de uma necessidade de adaptar a lei à nova estrutura orgânica da AT.

Em sede do Regime Geral das Infrações Tributárias (“RGIT”) foram introduzidas, através do Decreto-Lei n.º 6/2013, de 17 de janeiro, alterações às redações do artigos 41.^{o38} e 52.^{o39}.

O artigo 41.^o diz respeito à repartição de competência relativamente aos “*poderes e funções que o Código de Processo Penal atribui aos órgãos e às autoridades de polícia criminal, presumindo-se-lhes delegada a prática de atos que o Ministério Público pode atribuir àquelas entidades*”⁴⁰, na fase de inquérito, em situações de crimes tributários.

Neste âmbito, o Decreto-Lei n.º 6/2013 veio conferir os mencionados poderes à UGC, na figura do seu Diretor, no caso de os crimes praticados estarem relacionados diretamente com os “grandes contribuintes” que são adjudicados àquela Unidade Orgânica, ou indiretamente com estes, através da atividade que lhes é imputada.

No mesmo sentido vem a alteração ao artigo 52.^o do RGIT, que atribui ao diretor da UGC poderes para aplicação de coimas e de sanções acessórias, caso a elas haja lugar, em processos em que sejam sujeitos os “grandes contribuintes”.

³⁸ O artigo 41.^o foi alterado na alínea b), do n.º1, que passou a ter a seguinte redação: “*b) Relativamente aos crimes fiscais, no diretor de finanças que exercer funções na área onde o crime tiver sido cometido ou no diretor da Unidade dos Grandes Contribuintes, ou no diretor da Direção de Serviços de Investigação da Fraude e de Ações Especiais nos processos por crimes que venham a ser indiciados por estas no exercício das suas atribuições*”, cf. a redação pelo Decreto-Lei n.º 6/2013, de 17/01.

³⁹ O artigo 52.^o foi alterado na sua alínea b), que passou a ter a seguinte redação *b) Tratando-se de contraordenação fiscal, a aplicação das coimas previstas nos artigos 114.^o e 116.^o a 126.^o, bem como das contraordenações autónomas, ao dirigente do serviço tributário local da área onde a infração teve lugar e a aplicação das coimas previstas nos artigos 114.^o, 118.^o, 119.^o e 126.^o, quando o imposto em falta seja superior a (euro) 25 000, e nos artigos 113.^o, 115.^o, 127.^o, 128.^o e 129.^o ao diretor de finanças da área onde a infração teve lugar, ou ao diretor da Unidade dos Grandes Contribuintes, relativamente aos contribuintes cujo acompanhamento permanente seja sua atribuição, competindo-lhes, ainda, a aplicação de sanções acessórias.*” cf. a redação pelo Decreto-Lei n.º 6/2013, de 17/01.

⁴⁰ Cfr. o artigo 40.^o, n.º 2 do RGIT: “*1 - Adquirida a notícia de um crime tributário procede-se a inquérito, sob a direção do Ministério Público, com as finalidades e nos termos do disposto no Código de Processo Penal;*

2 - Aos órgãos da administração tributária e aos da segurança social cabem, durante o inquérito, os poderes e funções que o Código de Processo Penal atribui aos órgãos e às autoridades de polícia criminal, presumindo-se-lhes delegada a prática de atos que o Ministério Público pode atribuir àquelas entidades, independentemente do valor da vantagem patrimonial ilegítima;

3 - A instauração de inquérito pelos órgãos da administração tributária e da administração da segurança social ao abrigo da competência delegada deve ser de imediato comunicada ao Ministério Público.”



Como referido *supra*, o Decreto-Lei n.º 6/2013, de 17 de janeiro, trouxe consigo, para além das alterações enunciadas, alguns **aditamentos à legislação já existente**.

Em primeiro lugar, o artigo 63.º-A⁴¹ do RCPIT foi aditado, prevendo um “**novo procedimento de assistência pré-declarativa**”, que consiste na possibilidade, conferida às entidades acompanhadas pela UGC, de poder obter, por parte da AT, uma decisão prévia sobre a qualificação jurídico-tributária de operações que geram algum grau de complexidade e/ou incerteza relativamente ao seu enquadramento fiscal.

São três os tipos de operações abrangidas por este procedimento⁴²:

- i. Operações em que possa ser aplicável qualquer norma anti-abuso;
- ii. Operações que envolvam entidades não residentes em Portugal; e
- iii. Quaisquer operações em que, para o seu adequado enquadramento tributário, seja necessária a apreciação da matéria de facto.

Mais concretamente, este novo procedimento prevê que, por solicitação do contribuinte, a UGC elabore um relatório final com a identificação das operações e a sua qualificação jurídico-tributária que, de acordo com o que foi legalmente estabelecido, deverá ser notificado aos contribuintes, por carta registada, no prazo máximo de 90 dias a contar da data de entrada do pedido de informação^{43 44}. Este prazo vai ao encontro do previsto no n.º 4, do artigo 12.º do RCPIT, dado que o

⁴¹ “Artigo 63.º-A - Informação sobre operações realizadas com contingência fiscal: 1 - Para conclusão do procedimento de informação sobre operações realizadas com contingência fiscal a que se refere o n.º 3 do artigo 12.º, é igualmente elaborado um relatório final com a identificação das operações e a sua qualificação jurídico tributária.

2 - O relatório referido no número anterior deve ser notificado ao contribuinte por carta registada, no prazo máximo de 90 dias a contar da data de entrada do pedido de informação.

3 - Não pode ser efetuada qualquer correção da matéria tributável, liquidação de imposto ou aplicação de penalidade, com base no relatório.

4 - O incumprimento do prazo previsto no n.º 2, quando não seja por facto imputável ao contribuinte, ou a atuação em conformidade com a qualificação jurídico tributária notificada, limita a responsabilidade do contribuinte nos termos previstos para as informações vinculativas.”

⁴² Cfr. Monteiro, Diogo Bernardo, in OJE, 22 de janeiro de 2013, disponível em: http://www.fcblegal.com/xms/files/Unidade_dos_Grandes_Contribuintes_DBM_22.01.2013.pdf.

⁴³ Cfr. Boletim do Contribuinte, Revista de Informação Fiscal, de janeiro de 2013, 2ª Quinzena, n.º 2, pp. 37.

⁴⁴ O pedido de informação deve ser apresentado pelo contribuintes interessado com uma antecedência mínima de 90 dias em relação ao termo do prazo para o cumprimento das obrigações declarativas decorrentes da operação.



pedido deve ser feito pelo contribuinte com uma antecedência mínima de 90 dias relativamente ao termo do cumprimento das obrigações declarativas⁴⁵.

O diploma fixa ainda que, com base neste relatório, “*não pode ser efetuada qualquer correção da matéria tributável, liquidação de imposto ou aplicação de penalidade*”, cujo significado desenvolveremos no Capítulo II da presente dissertação.

Para além do RCPIT, também a LGT viu ser-lhe aditada o Artigo 68.º-B, relativa aos “*Contribuintes de elevada relevância económica e fiscal*”⁴⁶.

A presente disposição é nuclear para o funcionamento da UGC, na medida em que vem definir o que se considera como “*contribuintes de elevada relevância económica e fiscal*”, ou seja, define quais os contribuintes que se encontram adjudicados à atividade da nova Unidade Orgânica, inserida nos serviços centrais da AT.

De realçar que o artigo 68.º-B começa por ressaltar os princípios constitucionais que baseiam a atividade da Administração Tributária, os princípios da igualdade e da legalidade, segundo jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (“STA”)⁴⁷: “*A Autoridade Tributária e Aduaneira está sujeita ao princípio da legalidade, nos termos do artigo 55.º da LGT e artigo 266.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa*”.

⁴⁵Cfr. Joaquim Freitas da Rocha e João Damião Caldeira, *in* Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT) Anotado, 1.ª edição, maio de 2013, pág. 337.

⁴⁶o artigo 68.º-B do RCPIT, foi aditado com a seguinte redação: “*1 - Sem prejuízo dos princípios que regem o procedimento tributário, designadamente dos princípios da legalidade e da igualdade, a administração tributária pode, atendendo à elevada relevância económica e fiscal de alguns contribuintes, considerá-los como grandes contribuintes para efeitos do seu acompanhamento permanente e gestão tributária; 2 - Compete ao diretor-geral da Autoridade Tributária e Aduaneira determinar, em função de critérios previamente definidos, a integração de contribuintes de elevada relevância económica e fiscal no grupo de grandes contribuintes e, de entre estes, quais os que devem ter acompanhamento permanente em matérias não aduaneiras por gestor tributário; 3 - Os critérios a que se refere o número anterior são fixados em portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças e servem para determinar a eventual relevância económica e fiscal dos contribuintes e a sua qualificação ou desqualificação como grandes contribuintes, devendo abranger: a) As entidades com um volume de negócios superior a montante a definir; b) As Sociedades Gestoras de Participações Sociais, constituídas nos termos do Decreto-Lei n.º 495/88, de 30 de dezembro, com um valor total de rendimentos superior a montante a definir; c) As entidades com valor global de pagamento de impostos superior a montante a definir; d) As sociedades integradas em grupos abrangidos pelo regime especial de tributação dos grupos de sociedades, nos termos do artigo 69.º do Código do IRC, em que alguma das sociedades integrantes do grupo, dominante ou dominada, seja abrangida pelas condições definidas em qualquer das alíneas anteriores; e) As sociedades não abrangidas por qualquer das alíneas anteriores que sejam consideradas relevantes atendendo à sua relação jurídica ou económica com as sociedades abrangidas por essas alíneas.*”

⁴⁷ Cfr. Acórdão do STA, n.º de processo 0793/14, de 3 de junho de 2015.



Com esta ressalva⁴⁸ o legislador pretende assegurar que a aplicação do regime previsto no artigo 68.º-B do RCPIT não colide com o artigo 55º da LGT, sob pena de incoerência sistemática, nem com o artigo 266.º da CRP, sob pena do referido artigo ser posteriormente declarado inconstitucional.

➤ *Mas porquê a preocupação do legislador em fazer tal ressalva inicial?*

Na verdade, a construção de um grupo de contribuintes, considerados como “grandes contribuintes” ou de “grande relevância económica e fiscal”, poderia levantar questões de possível violação dos princípios *supra* referidos, que consagram verdadeiras garantias constitucionais e deveres de atuação da AT, na medida em que uma das dimensões do princípio da igualdade é a proibição do arbítrio, ou seja, devem ser tratadas de forma igual as situações iguais.

Dito isto, podemos concluir que a criação da UGC respeita o princípio da igualdade tributária, na medida que este também se expressa na obrigação da imposição de medidas diferenciadoras, de modo a obter a igualdade de oportunidades necessária à igualdade real entre cidadãos⁴⁹, o que acontece com a distinção de “*contribuintes de elevada relevância económica e fiscal*”, por forma a garantir o cumprimento das obrigações declarativas daqueles e, conseqüentemente, um aumento da receita gerada a favor do Estado⁵⁰.

Analisada e explicada a necessidade da ressalva inicial feita pelo legislador no artigo 68.º-B da LGT, importa referir o conteúdo do mesmo.

Assim, o referido artigo dispõe que a competência para definir os contribuintes que se têm por adjudicados à UGC (mediante os critérios de seleção prévia e legalmente

⁴⁸ “*Sem prejuízo dos princípios que regem o procedimento tributário, designadamente dos princípios da legalidade e da igualdade*”, Cfr. artigo 8.º do Decreto-Lei 6/2013, de 17 de janeiro, que vem aprovar o aditamento à LGT (artigo 68.º-B).

⁴⁹ Cfr. Silva, Cipriano António, *in* Princípios de Direito Fiscal, em texto recebido pela CTOC em outubro de 2007, disponível em: http://www.occ.pt/downloads/files/1206547483_54a57direito.pdf

⁵⁰ Cfr. o objetivo proposto no preâmbulo do Decreto-Lei 6/2013, de 17 de janeiro: “*Na verdade, a complexidade das questões com que estes contribuintes lidam exige que lhes sejam criadas condições que permitam o acompanhamento do respetivo cumprimento das obrigações fiscais, reduzindo substancialmente os custos de contexto, os riscos de incumprimento e o nível de contencioso, proporcionando-se, simultaneamente, segurança às opções dos contribuintes*”.



estabelecidos) cabe ao diretor-geral da AT⁵¹, bem como, em momento posterior, lhe compete decidir quais daqueles contribuintes devem ter acompanhamento permanente em “*matérias não aduaneiras por gestor tributário*”.

Como estabelece o n.º 3 do artigo 68.º-B da LGT, que produz efeitos com a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 6/2013, de 17 de janeiro, que produziu efeitos a partir de 1 de janeiro de 2012, os critérios utilizados para determinar “*a eventual relevância económica e fiscal dos contribuintes e a sua qualificação ou desqualificação como grandes contribuintes*” são estabelecidos através de Portaria, a emitir pelo membro Governo responsável pela área das finanças.

De acordo com esta nova legislação, apesar de remeter para futura Portaria, esclarece-se que serão incluídos na categoria de “grandes contribuintes”⁵²:

- i. As empresas com um volume de negócios superior a montante a definir pela referida Portaria;
- ii. As SGPS, com um valor total de rendimentos superior a montante a definir; e
- iii. As entidades com valor global de pagamento de impostos superior a montante a definir legalmente.

Estimativas, à data, apontavam que este universo deveria corresponder a mais de mil entidades⁵³.

1.3.UGC: A figura portuguesa

De tudo exposto, podemos afirmar que UGC tem-se alastrado no seio da AT. Neste sentido o novo executivo, liderado pelo Primeiro-Ministro António Costa, veio expressamente prever novos poderes, em novos âmbitos de atuação para a UGC.

Em primeiro lugar, em março último, o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, Fernando Rocha Andrade, “*prometeu alocar mais meios, dentro da AT, para a Unidade dos Grandes Contribuintes, sublinhando que desde há vários anos tem*

⁵¹ Atualmente o cargo de Diretora- Geral da AT, é exercido pela Doutora Helena Maria José Alves Borges, Cfr. Despacho da AT, n.º 869/2016, de 19 de janeiro.

⁵² Cfr. referido no ponto 2.1 *supra*.

⁵³ Cfr. Boletim do Contribuinte, Revista de Informação Fiscal, de janeiro de 2013, 2ª Quinzena, n.º 2, pp. 37.



havido actividade na AT no sentido de aquisição de know-how de detecção desses rendimentos”⁵⁴. Acrescentando ainda que “*O facto de haver contribuintes com grande património mas que poderão estar a pagar baixos impostos (...) levanta questões de maior complexidade técnica e exige que essas questões sejam centralizadas numa só unidade, com a presença de técnicos especializados, sublinhou o secretário de Estado*”⁵⁵.

Em segundo lugar, segundo o que o Governo anunciou, pela voz do Ministro das Finanças, Mário Centeno, durante a conferência de imprensa que seguiu o Conselho de Ministros do dia 29 de abril de 2016, que a UGC, que até agora monitorizava apenas as grandes empresas, vai passar “*a acompanhar, não apenas grandes empresas, mas também pessoas singulares cujos níveis de rendimentos e património declarado que justifiquem um controlo acrescido*”⁵⁶.

Neste sentido, no dia 11 de maio, entrou em vigor a Portaria n.º 130/2016, de 10 de maio, que veio definir os critérios de seleção dos contribuintes cuja situação tributária deva ser acompanhada pela Unidade dos Grandes Contribuintes, revogando a Portaria n.º 107/2013, de 15 de março⁵⁷.

Com efeito, nesse novo documento assumiu-se a necessidade de existir uma atualização da anterior portaria “*Passados três anos e tendo em conta a alteração levada a cabo pelo Orçamento do Estado para o ano de 2016 relativamente ao artigo 68.o-B da Lei Geral Tributária (LGT), no que concerne aos contribuintes individuais de elevada capacidade patrimonial, importa agora proceder à definição dos critérios que devem presidir à determinação destes*”⁵⁸.

Assim, a portaria, assinada pelo secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, Fernando Rocha de Andrade, a 28 de abril, estipula que as pessoas singulares que auferiram mais de 750 mil euros por ano, bem como as detentoras, direta ou indiretamente, de

⁵⁴ Cfr. notícia do jornal Público, versão on-line, no dia 28 de abril de 2016, disponível em: <https://www.publico.pt/economia/noticia/governo-aprova-pacote-contra-a-evasao-fiscal-1730473>.

⁵⁵ Cfr. notícia do jornal Público, versão on-line, no dia 28 de abril de 2016, disponível em: <https://www.publico.pt/economia/noticia/governo-aprova-pacote-contra-a-evasao-fiscal-1730473>.

⁵⁶ Cfr. notícia do site on-line, Observador, no dia 29 de abril de 2016, disponível em: <http://observador.pt/2016/04/29/unidade-grandes-contribuintes-passa-acompanhar-pessoas-singulares-nao- apenas-grandes-empresas/>.

⁵⁷ Cfr. o preâmbulo da portaria 130/2016, de 10 de maio.

⁵⁸ Cfr. o preâmbulo da portaria 130/2016, de 10 de maio.



património superior a cinco milhões de euros passam a estar na lista de contribuintes sob vigilância desta unidade da AT⁵⁹.

Em relação à publicidade dos grandes contribuintes, ao contrário do que acontece com as pessoas coletivas que são anualmente indicadas como tal numa lista publicada em Diário da República, os contribuintes singulares de elevados rendimentos e os seus respetivos nomes não serão divulgados pela AT, mas manter-se-ão na base de dados de acompanhamento da UGC durante, pelo menos, quatro anos, mesmo que entretanto os seus rendimentos tenham baixado para menos de 750 mil euros, ou o seu património tenha ficado abaixo do limiar de cinco milhões de euros⁶⁰.

Por último, foi ainda incluída outra medida no plano de combate à fraude e evasão fiscal para 2016/2017 que envolve a UGC, mais concretamente prevê-se que seja criado um núcleo da UGC no âmbito da Segurança Social.

Neste sentido, a Secretária de Estado da Segurança Social, Cláudia Joaquim, garantiu que “*o objectivo é que as 500 maiores empresas tenham um gestor do contribuinte*”, estas empresas “*serão sinalizadas tendo em conta essencialmente dois critérios: empresas com maior numero de trabalhadores e com um volume de contribuições mais elevado.*” Caso estas empresas não cumpram com as suas obrigações tributárias, serão mais frequentemente inspeccionadas e quem deve atualmente terá mais 12 anos para pagar⁶¹.

Com efeito, todas as medidas referidas *supra*, que foram sendo anunciadas pelo atual executivo, garantem o alargamento da competência da UGC, bem como a expansão desta unidade orgânica para fora do âmbito da AT, passando igualmente a incorporar o organograma da Segurança Social nacional.

Com estas medidas pretende-se garantir o cumprimento das obrigações fiscais das

⁵⁹ Cfr. notícia avançada pelo Expresso, no dia 10 de maio de 2016, disponível em: <http://expresso.sapo.pt/economia/2016-05-10-Fisco-vai-ter-vigilancia-apertada-para-quem-ganhe-mais-de-750-mil-por-ano>.

⁶⁰ Cfr. notícia avançada pelo Expresso, no dia 10 de maio de 2016, disponível em: <http://expresso.sapo.pt/economia/2016-05-10-Fisco-vai-ter-vigilancia-apertada-para-quem-ganhe-mais-de-750-mil-por-ano>.

⁶¹ Cfr. notícia avançada pela RTP, versão on-line, no dia 16 de maio de 2016, disponível em: http://www.rtp.pt/noticias/politica/governo-cria-unidade-de-grandes-contribuintes-para-a-seguranca-social_a919023.



peças coletivas e singulares, ao mesmo tempo que se pretende angariar um total de 200 milhões de Euros para os cofres do Estado.

Concluindo, a UGC visa, entre outros aspetos, "*a assistência no cumprimento voluntário das respetivas obrigações fiscais e a redução do número de litígios de natureza fiscal e dos riscos de incumprimento*"⁶², e a preocupação pelo cumprimento desses objetivos é cada vez mais importante para cada Estado, obrigando os executivos a tomarem as medidas mais adequadas e eficazes para evitar a perda de receita e, conseqüentemente, combater a fraude e a evasão fiscal.

Ora, os novos instrumentos legais publicados, curiosamente por Governos com ideais partidários distintos, e o alargamento do âmbito de atuação da UGC levam a crer que esta unidade está cada vez mais de "*pedra e cal*" no cerne da AT e que a importância da sua atuação é cada vez mais visível, unânime e transversal.

1.4. Direito Comparado: O Reflexo da UGC no Regime Anglo-Saxónico

1.4.1. O *Customer Relationship Management Model*

O "*Her Majesty's Revenue and Customs*" ("HMRC")⁶³ é um departamento não-ministerial do governo britânico que tem como principal função recolher e gerir a receita oriunda de impostos diretos - os equivalentes aos "nossos" Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares ("IRS") e Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas ("IRC") - e a receita gerada pela tributação de mais-valias⁶⁴.

Aplicando uma estratégia de gestão de *Customer relationship management* ("CRM"), o referido departamento está orientado para o relacionamento com o cliente, apostando no conhecimento e antecipação das suas necessidades.

⁶² Cfr. o preâmbulo da portaria 130/2016, de 10 de maio.

⁶³ Este departamento, parte do executivo britânico, foi criado por um ato do parlamento, em 2005, e veio substituir o então "*Inland Revenue and Customs and Excise*", Cfr: "We were established by Act of Parliament in 2005 as a new department replacing the Inland Revenue and Customs and Excise", in <https://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs/about>

⁶⁴ Cfr. informação disponível em: <https://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs/about>



Independentemente da sua dimensão – pequenos, médios ou grandes contribuintes - este departamento tem como objetivo garantir que cada contribuinte que lhe é adjudicado cumpre as suas obrigações declarativas e, simultaneamente, atinge os objetivos a que se propõe, ou seja, pretende influenciar positivamente o comportamento dos contribuintes, no que às suas obrigações tributárias diz respeito.

Contudo, reconhecendo a maior dificuldade de acompanhamento dos grandes contribuintes - os denominados *Large Businesses*^{65 66} (“LBS”) -, ditada pela complexidade de diversos objetos sociais, pelo maior risco associado e, por conseguinte, pela diferentes necessidades que revelam⁶⁷, o HMRC adotou um modelo diferenciado de atuação para com estes.

Pese embora seja uma situação comum a qualquer jurisdição tributária, no Reino Unido (“RU”) os LBS têm um papel bastante importante na economia do país, bem como na receita arrecadada pela HMRC: a título de exemplo refira-se que em 2012 contribuíram com 60% da receita fiscal arrecadada pelo estado britânico⁶⁸.

Assim, foi criada a figura do *Client Relationship Manager*. A cada LBS é atribuído um *Client Relationship Manager* que, baseando a sua atuação na transparência, confiança recíproca e eficiência, passa a gerir e controlar todos os aspetos

⁶⁵ São considerados *large businesses* aquelas empresas que: (i) empregam mais de 250 trabalhadores; e/ou (ii) tenham um volume de negócios global de valor igual ou superior a 50 milhões de Euros; de acordo com a informação disponível em: http://www.halltax.co.uk/hall_tax_services_tax_enquiries.htm.

⁶⁶ A CRM garante o acompanhamento de 2000 grandes contribuintes, que prosseguem as atividade mais complexas, com maior relevância fiscal, de acordo com a informação disponível em: <https://www.gov.uk/government/publications/large-businesses-customer-relationship-management-model/large-businesses-customer-relationship-management-model>.

⁶⁷ Cfr. Riley, Paul, Diretor-Geral da HMRC’s Large Business Service de Liverpool, *in* Tax journal de 20 de junho de 2012, Cfr. informação disponível em: <http://www.taxjournal.com/tj/articles/view-hmrc-working-crms-48431>.

⁶⁸ Cfr. Riley, Paul, Diretor-Geral da HMRC’s Large Business Service de Liverpool, *in* Tax journal de 20 de junho de 2012, Cfr. informação disponível em: <http://www.taxjournal.com/tj/articles/view-hmrc-working-crms-48431>.



relacionados com os impostos da competência da HMRC ⁶⁹ relativos àquele contribuinte, através da ⁷⁰:

- i. Manutenção de um contacto regular, próximo e em tempo real com o LBS, de modo a aumentar a eficiência na resolução de possíveis contingências fiscais que possam surgir;
- ii. Apresentação de propostas de resolução para dúvidas fiscais significativamente complexas que possam surgir no “*dia-a-dia*” do LBS; e
- iii. Criação, em colaboração com os responsáveis do LBS, de um plano de ação que satisfaça as pretensões tanto da HMRC e do estado britânico, como do próprio contribuinte.

A aplicação do modelo CRM parece ter permitido otimizar o cumprimento do objetivo da HMRC de administrar a tributação do rendimentos dos contribuintes, na medida em que, desde que a CRM foi criada, os resultados melhoraram significativamente, ao mesmo tempo que os objetivos desses grandes contribuintes foram também atingidos, sendo portanto de afirmar que: “(...) *All the evidence says that it’s a model that works for HMRC and works for large businesses*”⁷¹

1.4.2. A prática inspetiva no CRM Model

Para o cumprimento das referidas atribuições no ponto 3.1 *supra*, ambas as entidades exercem uma atividade inspetiva sobre os LBS.

No RU a HMRC prevê para os LBS, a possibilidade de, voluntariamente, declararem possíveis irregularidades jurídico-tributárias que não tenham sido reportadas no momento oportuno, levando a HMRC a “deixar cair” uma possível inspeção que estivesse prestes a ocorrer, ou já a decorrer.

⁶⁹Cfr. HMRC, in “*roles and responsibilities*”, Cfr. informação disponível em: <http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/+http://www.hmrc.gov.uk/manuals/otemanual/hcoteg10800.htm>.

⁷⁰Cfr. Riley, Paul, Diretor-Geral da HMRC’s Large Business Service de Liverpool, in Tax journal de 20 de junho de 2012, Cfr. informação disponível em: <http://www.taxjournal.com/tj/articles/view-hmrc-working-crms-48431>.

⁷¹Cfr. Riley, Paul, Diretor-Geral da HMRC’s Large Business Service de Liverpool, in Tax journal de 20 de junho de 2012, Cfr. informação disponível em: <http://www.taxjournal.com/tj/articles/view-hmrc-working-crms-48431>.



Este mecanismo britânico, denominado *Contractual Disclosure Facility* (“CDF”)⁷², concretiza-se num procedimento através do qual a HMRC se compromete a não levar a cabo uma determinada investigação tributária/criminal na medida em que o contribuinte divulgue integralmente todas as irregularidades fiscais praticadas⁷³.

Na prática, este processo inicia-se com uma notificação da HMRC através da qual é dada ao LBS a possibilidade de, voluntariamente, declarar o erro cometido na sua declaração e/ou na prática da sua atividade, e culmina, após vários contactos entre os LBS e o HMRC, num acordo⁷⁴ entre ambas as partes, no prazo máximo de 60 dias, que decide a sanção a ser aplicada ao contribuinte.

Assim, parece poder afirmar-se que estamos ali num verdadeiro “perdão” ou “redução de sanção”, a levar a cabo pela HMRC, devido a uma efetiva irregularidade tributária, cometida pelo contribuinte.

⁷² Cfr. *Code of Practice 9* (COP9), emitido pela HMRC, disponível em: https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/494808/COP9_06_14.pdf.

⁷³ Cfr. Wolters Kluwer business: “*The Contractual Disclosure Facility (CDF) is the procedure whereby HMRC undertakes not to pursue a criminal investigation in return for a full and complete disclosure of all tax irregularities. This procedure is set out in the Code of Practice 9 (COP9) leaflet. The COP9 leaflet can be found on HMRC’s website but be sure to refer to the latest version as a search may bring up a version which has been superseded*”, disponível em: <https://www.cch.co.uk/content/cop9-contractual-disclosure-facility>

⁷⁴ A palavra utilizada pelo COP9 é exatamente “*arrangement*”.



II. A INSPEÇÃO TRIBUTÁRIA NA UGC: UMA VERDADEIRA REALIDADE?

2. A Inspeção Tributária na UGC

Até aqui temos vindo a descrever as alterações legislativas, competências e funcionamento abstrato da UGC, bem como os objetivos que lhe foram atribuídos.

Ao longo deste Capítulo II pretende-se analisar a figura introduzida pelo Legislador, aquando do nascimento da UGC, designadamente nos artigos 12.º, n.º 3, 63.º-A e 64.º n.º 4 do RCPIT, compreendendo se esta consubstancia, ou não, uma atividade verdadeiramente inspetiva.

Assim, importa agora fazer uma análise crítica relativamente às alterações legais que previram a criação e o funcionamento da UGC, de modo a concluirmos sobre, designadamente:

- (i) a criação de uma nova entidade;
- (ii) a criação de um “*novus*” procedimento inspetivo no seio da UGC; e
- (iii) os objetivos propostos pela UGC, e se estes foram, e são, cumpridos.

2.1.O artigo 12.º n.º 3 do RCPIT: uma inspeção externa disfarçada

De forma a realizarmos uma análise encadeada a tal figura, importa começar pelo artigo 12.º, n.º 3 do RCPIT que, como já foi referido, foi aditado pelo Decreto-Lei n.º 6/2013. Este, genericamente, pretendia harmonizar integralmente a Legislação tributária existente (a LGT, o CPPT, o RGIT), e mais concretamente o RCPIT, de forma a integrar a UGC dentro da AT.

Contudo, apesar de tal preceito ter sido aditado num artigo “responsável” pelos fins da inspeção tributária, e de ter sido anunciado como uma inovação dentro de tal atividade da AT, a verdade é que, na realidade, não concretiza um procedimento inspetivo propriamente dito, mas sim um procedimento de informação e de “aconselhamento”



pré-declarativo entre o grande contribuinte e o inspetor que lhe seja designado⁷⁵.

Na verdade, antes da criação formal da UGC, já era possível, ao abrigo do regime geral do procedimento de inspeção tributária, previsto no RCPIT, que os grandes contribuintes (como qualquer contribuinte) fossem inspecionados, desde que cumpridas as formalidades exigidas para qualquer processo inspetivo, designadamente aquelas que vêm previstas nos artigos 2.º, 12.º a 16.º da Lei *supra* referida⁷⁶.

Como se sabe e compreende, e até já se referiu, a figura da inspeção tributária e os consequentes atos inspetivos são uma necessidade imposta pelo sistema tributário, com previsão legal na Constituição, de modo a que, através de tal figura, se atinjam objetivos de justiça e igualdade fiscal, através do princípio da capacidade contributiva, para que o Estado garanta receitas suficientes à prossecução dos seus fins de ordem coletiva. Para o efeito é necessário que sejam restringidos ou condicionados determinados direitos, liberdades e garantias.

Contudo, sendo o Estado (quer enquanto legislador, quer enquanto Administração, quer enquanto juiz), uma das “entidade públicas” subordinadas aos direitos, liberdades e garantias, não pode livremente restringi-los e derogá-los, sem que exista um limite a essa restrição⁷⁷. Ou seja, não lhe é admissível que discricionariamente sobreponha os procedimentos inspetivos aos direitos fundamentais dos particulares, independentemente das razões de interesse público que lhes sejam subjacentes.

Neste sentido, e sem entrarmos aprofundadamente na explicação das formalidades do procedimento de inspeção tributária, os requisitos necessários para a instauração de

⁷⁵ Cfr. Joaquim Freitas da Rocha e João Damião Caldeira, *in* Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT) Anotado, 1.ª edição, maio de 2013, pág. 77.

⁷⁶ Cada uma das referidas normas, referem-se, respetivamente: “Âmbito”; “Fins do Procedimento”; “Lugar do Procedimento de Inspeção”; “Âmbito e Extensão”; “Alteração dos Fins, âmbito e extensão do procedimento” e “competência Material e Territorial”.

⁷⁷ Cfr. J.J. Gomes Canotilho e Vital Moreira, ao comentário do artigo 18.º, *in* “Constituição da República Portuguesa, Anotada”, Volume I, 4.º edição, Coimbra Editora, pág. 383: “o primeiro não pode emitir normas incompatíveis com os direitos fundamentais, sob pena de inconstitucionalidade; a segunda (a administração), quer no âmbito da «administração coactiva», quer no âmbito da «administração de prestações», está igualmente obrigada a respeitar e dar satisfação aos direitos fundamentais”.



um processo de inspeção de natureza externa⁷⁸ são designadamente:

- (i) pode iniciar-se até ao termo do prazo de caducidade do direito à liquidação do tributo (cf. n.º 1, do artigo 36.º do RCPIT); e
- (ii) é notificado ao sujeito passivo de forma pessoal⁷⁹, com uma antecedência de, pelo menos, cinco dias em relação ao início dos atos de inspeção (cf. n.º 2 do artigo 38.º e n.º 1 do artigo 49.º do RCPIT)⁸⁰.

Das referidas formalidades, podemos depreender que o procedimento de inspeção externo está sujeito a regras legalmente previstas que o limitam (e consequentemente restringem a derrogação dos direitos, liberdades e garantias em causa), conferindo ao sujeito passivo visado um catálogo de direitos substantivos e garantias mínimas⁸¹.

Ora, tal cenário, com a criação da UGC, deixou de ser uma realidade.

Assim, com o início do acompanhamento permanente relativamente aos grandes contribuintes, o inspetor que lhes tenha sido designado tem a possibilidade de, ao abrigo do amplo mecanismo “*pré-declarativo*” previsto no n.º 3, do artigo 12.º do RCPIT, solicitar os elementos e informações necessárias para a formulação de uma resposta. Ora, tal ampla competência pode, por vezes, concretizar um verdadeiro ato material de inspeção e, consequentemente, um processo inspetivo externo, em que as garantias mínimas do contribuinte, *supra* referidas, não são respeitadas.

Por conseguinte, tal cenário desprotege os grandes contribuintes, na medida em que *a contrario*, se não fossem classificados enquanto tal, seriam protegidos através do regime geral previsto na lei tributária referido *supra*, na medida em que os requisitos necessários para a instauração de um processo de inspeção de natureza externa,

⁷⁸ Cfr. o artigo 13.º do RCPIT: “*Quanto ao lugar da realização, o procedimento pode classificar-se em: Externo, quando os actos de inspecção se efectuam, total ou parcialmente, em instalações ou dependências dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários, de terceiros com quem mantenham relações económicas ou em qualquer outro local a que a administração tenha acesso*”.

⁷⁹ Nos termos do artigo 49.º do RCPIT, a referida notificação é feita por meio de carta, que contem: (i) a identificação do sujeito passivo; (ii) a extensão da inspeção; e (iii) um documento em anexo que discrimine os direitos, deveres e garantias do sujeito passivo inspecionado.

⁸⁰ Cfr. Nuno de Oliveira Garcia e Rita Carvalho Nunes, *in* “Inspeção Tributária Externa e a Relevância dos Actos Materiais de Inspeção”, *in* Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal .

⁸¹ Cfr. Nuno de Oliveira Garcia e Rita Carvalho Nunes, *in* “ Inspeção Tributária Externa e a Relevância dos Actos Materiais de Inspeção”, *in* Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal .



constituem verdadeiros limites à atividade inspetiva, de modo a salvaguardar os direitos fundamentais dos contribuintes.

O que pretendemos demonstrar é que a AT, na pele do inspetor designado ao grande contribuinte, no âmbito dos seus poderes de gestão e acompanhamento permanente, realiza atos que não se limitam a uma análise formal e de coerência dos documentos, solicitando aos contribuintes um número muito elevado de documentos, sobre diferentes matérias, concretamente através da apresentação de vários elementos que, segundo o regime aplicável aos demais contribuintes, não seriam de apresentação obrigatória no âmbito de um procedimento inspetivo interno, sendo, por isso, defensável que, de um mero ato formal de acompanhamento/gestão do grande contribuinte, passamos para um ato material enquadrável numa ação inspetiva externa⁸².

Por um lado, dado as referências constitucionais já mencionadas, que aqui estão causa, em particular ao artigo 18.º da CRP, importa perceber até que ponto é que ampla competência conferida à UGC, no pedido de informações aos grandes contribuintes que lhe são adjudicados, respeita o princípio da proporcionalidade tido como critério na derrogação de direitos, liberdades e garantias.

Por outro lado, J.J. Gomes Canotilho e Vital Moreira ensinam que “*o princípio da proporcionalidade (também chamado princípio da proibição do excesso) desdobra-se em três subprincípios; (a) princípio da adequação (também designado por princípio da idoneidade), isto é, as medidas restritivas legalmente previstas devem revelar-se como meio adequado para a prossecução dos fins visados pela lei (salvaguarda de outros direito ou bens constitucionalmente protegidos); (b) princípio da exigibilidade (também chamado princípio da necessidade ou da indispensabilidade), ou seja, as medidas restritivas previstas na lei devem revelar-se necessárias (tornaram-se exigíveis), porque os fins visados pela lei não podiam ser obtidos por outros meios menos onerosos para os direitos liberdades e garantias; (c) princípio da proporcionalidade em sentido restrito, que significa que os meios legais restritivos e os fins obtidos devem situar-se num «justa medida», impedindo-se a adopção de*

⁸² Cfr. João Fernando Damiano Caldeira, *in* O Procedimento Tributário de Inspeção - Um contributo para a sua compreensão à luz dos Direitos Fundamentais, Universidade do Minho, 2011, pág. 40.



medidas legais restritivas desproporcionadas, excessivas, em relação aos fins obtidos”⁸³.

Aplicando tal ensinamento ao procedimento de informação e “aconselhamento”⁸⁴ previsto no n.º 3 do artigo 12.º do RCPIT, cumpre averiguar se os fins visados pela introdução da UGC e dos respetivos aditamentos legais são conforme as exigências do princípio da proporcionalidade *supra* enunciado.

A UGC pretende que “*sejam criadas condições que permitam o acompanhamento do respetivo cumprimento das obrigações fiscais, reduzindo substancialmente os custos de contexto, os riscos de incumprimento e o nível de contencioso, proporcionando-se, simultaneamente, segurança às opções dos contribuintes*”⁸⁵. Será que tal não era atingível através do regime geral aplicável a todos os contribuintes? Designadamente aquelas que vêm previstas nos artigos 2.º, 12.º a 16.º do RCPIT⁸⁶?

Ora, apesar da ausência de qualquer estatística até ao momento que nos demonstre que os objetivos de redução de contencioso pretendidos pela UGC se verificaram durante a sua vigência, somos da opinião que a restrição de direitos, liberdades e garantias levada a cabo pelo procedimento do artigo 12.º n.º 3 não respeita o princípio da proporcionalidade constitucionalmente exigido, na medida que os fins propostos pela nova unidade orgânica eram, na prática, igualmente alcançáveis através dos mecanismos previstos para a atividade inspetiva a que os demais contribuintes estão sujeitos, nomeadamente aquelas que vêm previstas nos artigos 2.º, 12.º a 16.º da Lei *supra* referida⁸⁷.

Por conseguinte, somos tentados a afirmar que o princípio da exigibilidade referido, enquanto critério avaliador da restrição de qualquer direito fundamental, neste caso a dignidade da vida privada, na sua vertente de reserva da intimidade da vida privada e

⁸³ Cfr. J.J. Gomes Canotilho e Vital Moreira, ao comentário do artigo 18.º, *in* “Constituição da República Portuguesa, Anotada”, Volume I, 4.º edição, Coimbra Editora, pág. 392 e 393.

⁸⁴ Cfr. Joaquim Freitas da Rocha e João Damião Caldeira, *in* Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT) Anotado, 1.ª edição, maio de 2013, pág. 77.

⁸⁵ Cfr. Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 6/2013, de 17 de janeiro.

⁸⁶ Cada uma das referidas normas, referem-se, respetivamente: “Âmbito”; “Fins do Procedimento”; “Lugar do Procedimento de Inspeção”; “Âmbito e Extensão”; “Alteração dos Fins, âmbito e extensão do procedimento” e “competência Material e Territorial”.

⁸⁷ Cada uma das referidas normas, referem-se, respetivamente: “Âmbito”; “Fins do Procedimento”; “Lugar do Procedimento de Inspeção”; “Âmbito e Extensão”; “Alteração dos Fins, âmbito e extensão do procedimento” e “competência Material e Territorial”.



familiar^{88 89}, não se verifica. Assim, o referido direito fundamental é violado, na medida que a atividade inspetiva pretendida pela UGC (e dos objetivos que pretendia alcançar) seria conseguida antes das alterações levadas a cabo pelo DL n.º 6/2013, ao mesmo tempo que não restringia qualquer direito, liberdade e garantia dos grandes contribuintes.

Por outro lado, quanto ao critério da “adequação” mencionado *supra*, como já referido, não existem neste momento dados suficientes que nos permitam avaliar se o mesmo se verifica ou não, dado que os únicos relatos de que dispomos são os Relatórios do Combate à Fraude e Evasão Fiscais desde 2013, publicados pela Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais^{90 91}, que apenas referem a progressão da taxa de tributação efetiva, os números de procedimentos de inspeção realizados pela AT e o respetivo valor de receita arrecadada pelo Estado.

Ora, tais constatações não nos permitem dar uma resposta sobre se um dos verdadeiros objetivos a atingir pela UGC se verifica ou não: se foram

⁸⁸ Cfr. João Fernando Damião Caldeira, *in* O Procedimento Tributário de Inspeção - Um contributo para a sua compreensão à luz dos Direitos Fundamentais, Universidade do Minho, 2011, pág. 235 e seg “O conceito de vida privada deve ser entendido como um conceito amplo, que abrange todas e quaisquer espécies de relações pessoais de um indivíduo (familiares, amizade, etc.), e que por isso acaba por absorver o conceito de intimidade, mas não só, abrange igualmente outras espécies de relações, nomeadamente relações profissionais (trabalho, estudo) ou económicas (comerciais, bancárias)”.

⁸⁹ Embora se discuta se o referido direito previsto no artigo 26.º da CRP se aplica ou não às Pessoas Coletivas, a verdade é que J.J. GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, anotam in “Constituição da República Portuguesa, Anotada”, Volume I, 4.º edição, Coimbra Editora, pág. 458 e ss, que o artigo 26.º da CRP consagra um de direitos que, todos eles, têm de comum o “estarem directamente ao serviço da protecção da esfera nuclear das pessoas e da sua vida” e o Direito à reserva da intimidade privada subdivide-se em dois: “(a) o direito a impedir o acesso de estranhos a informações sobre a vida privada e familiar e (b) o direito a que ninguém divulgue as informações que tenha sobre a vida privada e familiar de outrem (cfr. Código civil, art. 80.º). Alguns outros direitos fundamentais funcionam como garantias deste: é o caso do direito à inviolabilidade do domicílio e da correspondência (art. 34.º), da proibição de tratamento informático de dados referentes à vida privada (art. 35.º-3)». Ainda de acordo com estes autores, «instrumentos jurídicos privilegiados de garantia deste direito são igualmente o sigilo profissional e o dever de reserva das cartas confidenciais e demais papéis pessoais (cfr. Ccivl, artigos 75.º a 78.º)”.

⁹⁰ Cfr. Relatório de Combate à Fraude e Evasão Fiscais - 2013, pág.72;

⁹¹ Cfr. Relatório de Combate à Fraude e Evasão Fiscais - 2013 admitia a importância da operacionalização da Unidade dos Grandes Contribuintes, para que tais resultados se tivessem verificados, afirmando que “(...) desempenhou um papel fulcral na assistência e acompanhamento no cumprimento voluntário das obrigações fiscais por parte destes contribuintes, reduzindo substancialmente os riscos de incumprimento e o nível de contencioso”. Daí que se tivesse previsto como uma das medidas a manter para o ano seguinte (2014) o “Reforço do acompanhamento dos grandes contribuintes, efetuado através da recém-criada Unidade dos Grandes Contribuintes (UGC), que permitiu evitar contencioso proporcionando maior segurança às opções dos contribuintes e, por outro lado, permitiu acompanhar a sua atividade económica e comportamento fiscal”.



substancialmente reduzidos os custos de contexto, os riscos de incumprimento e o nível de contencioso, proporcionando-se, simultaneamente, segurança às opções dos contribuintes⁹².

2.2.O artigo 12.º n.º 3 do RCPIT e o Regime das Informações Vinculativas

Importa neste ponto centrarmos atenções no artigo 12.º, n.º 3 do RCPIT, e na figura que aí se consagrou, de modo a permitir, segundo intenção do Legislador, o adequado funcionamento da UGC.

Nas palavras de Joaquim Freitas da Rocha e João Fernando Damião Caldeira, não estamos perante um “*procedimento inspetivo propriamente dito, trata-se de um procedimento de informação e «aconselhamento» pré-declarativo, com o objetivo de reduzir o risco fiscal resultante das operações complexas, com que os grandes contribuintes lidam, por força da sua dimensão e da dimensão das operações económicas que realizam e que levou à necessidade de criar condições que permitam o acompanhamento do respectivo cumprimento das obrigações fiscais*”⁹³.

Ora, baseando-nos na referida opinião dos Autores citados, bem como na letra na lei e na legislação tributária em que esta se insere, a questão que se coloca é a de saber se estamos perante um procedimento inspetivo *stricto sensu* específico dos grandes contribuintes, operado pela UGC, ou se, por outro lado, existe aqui um procedimento de esclarecimento informativo-legal, entre o contribuinte e aquela unidade orgânica.

Na nossa opinião a resposta a tal questão apenas pode ser no último sentido, por outras palavras, que o DL n.º 6/2013, de 17 de janeiro, em nada inovou relativamente à criação de um procedimento de inspeção tributária específico para os grandes contribuintes, como parece levar a crer.

Na realidade, como já referimos no ponto 1.2.3 *supra* desta dissertação, o que tal preceito prevê é um mecanismo semelhante às informações vinculativas (aplicável a

⁹² Cfr. Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 6/2013, de 17 de janeiro.

⁹³ Cfr. Joaquim Freitas da Rocha e João Damião Caldeira, *in* Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT) Anotado, 1.ª edição, maio de 2013, pág. 77.



todos os contribuintes) que dá oportunidade aos grandes contribuintes (os únicos a quem esta norma se dirige), de conhecer antecipadamente a posição da AT sobre as operações realizadas, quanto ao seu enquadramento jurídico-tributário, possibilitando o cumprimento das obrigações declarativas de acordo com o entendimento e posição da AT⁹⁴.

Ora, antes da UGC ser criada existia já no nosso ordenamento legislativo tributário a figura das informações vinculativas. Será que esta previsão específica para os grandes contribuintes e para a UGC, é verdadeiramente especial face ao procedimento geral já antes previsto na LGT?

Nos termos da lei⁹⁵, mais concretamente do artigo 68.º da LGT e do artigo 57.º do CPPT, regula-se o procedimento relativo à informação vinculativa^{96 97}, que pode versar sobre qualquer questão que os contribuintes pretendam esclarecer quanto à sua situação tributária⁹⁸. Tal procedimento corresponde a uma manifestação e concretização legal do princípio da cooperação⁹⁹, entre os órgãos da AT e os

⁹⁴ Cfr. Joaquim Freitas da Rocha e João Damião Caldeira, *in* Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT) Anotado, 1.ª edição, maio de 2013, pág. 77.

⁹⁵ Cfr. artigo 68.º da LGT.

⁹⁶ Cfr. Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, *in* Lei Geral Tributária, 4.ª Edição, 2012, em comentário ao artigo 57.º, pág. 495: “*os pedidos de informação podem ser apresentados pelos sujeitos passivos e outros interessados ou seus representantes legais e, uma vez prestada a informação, pelo dirigente máximo, que será notificada aos interessados, a administração tributária não pode proceder posteriormente no caso concreto em sentido diverso da informação prestada, salvo em caso de atuar em cumprimento de decisão judicial.*”

⁹⁷ O regime das informações vinculativas introduzido na LGT pela n.º 64-A/2008, de 31 Dezembro, foi regulamentado nos termos da Portaria n.º 972/2009 de 31 de agosto: “*Artigo 1.º: Os pedidos de informação vinculativa sobre a situação tributária dos sujeitos passivos, incluindo os pressupostos dos benefícios fiscais, são apresentados obrigatoriamente por transmissão eletrónica de dados, devendo ser respeitados os seguintes procedimentos: a) Efectuar o pedido de senha no endereço www.portaldasfinancas.gov.pt, caso o requerente ainda não disponha de senha de acesso; b) Efectuar, no sítio electrónico referido na alínea anterior, o preenchimento do formulário disponibilizado para o efeito e anexar os elementos legalmente exigidos em ficheiros PDF que não excedam os 3 MB; c) Efectuar o envio de acordo com os procedimentos indicados no referido sítio electrónico.*

Artigo 2.º Condições: Para efeitos de contagem dos prazos previstos no artigo 68.º da lei geral tributária, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, os pedidos de informação vinculativa consideram-se apresentados na data em que sejam submetidos, sob condição de terem sido anexados todos os elementos legalmente exigidos.”

⁹⁸ Cfr. Jorge Lopes de Sousa, *in* Código do Procedimento e de Processo Tributário, Volume I, 6.ª Edição, pág. 457 e cfr. Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, *in* Lei Geral Tributária, 4.ª Edição, 2012, em comentário ao artigo 68.º, pág. 623.

⁹⁹ Cfr. Joaquim Freitas da Rocha e João Damião Caldeira, *in* Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT) Anotado, 1.ª edição, maio de 2013, pág. 64: “*O princípio da cooperação (dimensão objectiva) exige que no decurso do procedimento inspectivo haja um dever mútuo de cooperação e colaboração (dimensão subjectiva) entre a inspecção tributária e os sujeitos passivos (...) o dever de cooperação dos contribuintes para com a Administração fiscal, neste caso*



contribuintes.

Relativamente às informações prestadas, nos termos do artigo 68.º da LGT, a AT fica vinculada às mesmas, não podendo proceder de forma diferente do sentido da informação, a não ser em cumprimento de decisão judicial. Caso a AT emita um ato contrário ao estipulado pela própria informação vinculativa dada, o ato que consubstancie tal decisão padece de vício de violação de lei, sendo gerador da sua anulabilidade¹⁰⁰.

Para além do referido, o procedimento “geral”¹⁰¹ das informações vinculativas, desde a entrada em vigor da Lei n.º 64-A/2008, de dezembro, impede que as mesmas compreendam factos abrangidos por procedimento de inspeção cujo início tenha sido notificado ao contribuinte antes do pedido e, caso revista natureza urgente, os atos ou factos cujo enquadramento jurídico-tributário se pretende têm de ter prévios ao pedido (nos termos do atual n.º 3 do art.º 68 da LGT)¹⁰².

Na verdade, a figura do artigo 12.º n.º 3 do RCPIT, aditada aquando da criação da UGC, enquanto corolário do princípio da cooperação, garante a possibilidade dos grandes contribuintes obterem informação junto da AT, em particular do inspetor que lhe é designado, ao mesmo tempo que aquela fica vinculada à informação prestada. Tal mecanismo permite que o grande contribuinte conduza com maior segurança a sua vida económica, ao mesmo tempo que permite que se crie uma espécie de “*filtro pré-jurisdicional*”¹⁰³, diminuindo o número de litígios e, por conseguinte, o contencioso (objetivo a atingir pela UGC).

para com a inspeção tributária, constitui também uma forma de garantir a eficácia da actuação inspectiva.”

¹⁰⁰ Cfr. Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, *in* Lei Geral Tributária, 4.ª Edição, 2012, em comentário ao artigo 68.º, pág. 623.

¹⁰¹ Ou seja, o procedimento previsto para todos os contribuintes, como previsto no artigo 68.º da LGT, em comparação com a figura pré-declarativa do artigo 12.º n.º 3 do RCPIT, especifica para os grandes contribuintes.

¹⁰² Cfr. Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, *in* Lei Geral Tributária, 4.ª Edição, 2012, em comentário ao artigo 68.º, pág. 623.

¹⁰³ Cfr. Joaquim Freitas da Rocha e João Damião Caldeira, *in* Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT) Anotado, 1.ª edição, maio de 2013, pág. 78



O legislador optou por, como já referido no ponto 1.2.3 desta dissertação, especificar que operações em concreto caem no escopo deste procedimento, na sua maioria operações utilizadas em planeamento fiscal: “operações que caiam no âmbito de aplicação de normas anti abuso e operações em que intervenham não residentes”¹⁰⁴, bem como previu uma cláusula mais ampla, de modo a possibilitar uma maior abrangência na aplicação do presente procedimento.

Por outras palavras, são óbvias as semelhanças entre ambos os procedimentos¹⁰⁵, o previsto no artigo 68.º da LGT e aquele que foi aditado no artigo 12.º n.º 3 do RCPIT. Contudo, este, por prever uma norma especial para os grande contribuintes, permite que as informações colocadas por eles versem sobre factos abrangidos por procedimento de inspeção tributária, designadamente os que se enquadrem nas operações referidas no parágrafo anterior.

Por conseguinte, podemos agora responder à pergunta colocada, afirmando, em nossa opinião, que o procedimento aditado ao RCPIT, pela Lei n.º 6/2003, apesar de não concretizar um procedimento inspetivo em sentido próprio, concretiza um regime específico para os grandes contribuintes e para a UGC face ao regime das informações vinculativas previsto para os demais contribuintes.

2.3.O acompanhamento permanente dos grandes contribuintes e a competência das repartições das finanças da AT

Outro ponto que importa chamar a atenção, diz respeito à competência para a gestão tributária dos grandes contribuintes. Estes, antes do DL n.º 6/2013, tinham à sua disposição qualquer técnico de qualquer Serviço de Finanças, através de uma administração direta entre o funcionário e o Contribuinte.

Por outras palavras, antes da criação formal da UGC, devido à relevância que, por

¹⁰⁴ Cfr. Joaquim Freitas da Rocha e João Damião Caldeira, *in* Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT) Anotado, 1.ª edição, maio de 2013, pág. 78.

¹⁰⁵ tal semelhança é sustentada por Joaquim Freitas da Rocha e João Damião Caldeira, *in* Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT) Anotado, 1.ª edição, maio de 2013, pág. 80, quando escreve: “O legislador não indicou no entanto a quem deve ser dirigido este pedido. Parece-nos que, e seguindo o regime das informações vinculativas, que o mesmo deve ser dirigido ao dirigente máximo do serviço, nos termos do artigo 68.º, n.º 1 da LGT, isto é, parece-nos que neste caso concreto, o pedido deve ser dirigido ao director-geral da AT”.



motivos já referidos, estes contribuintes sempre tiveram, existia já a prática de se destacar um técnico de uma repartição da administração tributária para, de forma mais prolongada e direta, os acompanhar..

Contudo, tal cenário não impedia que os demais técnicos de outras repartições da AT, conservassem igualmente competência para administrarem e gerirem a atividade tributária dos grandes contribuintes, caso estes pretendessem e se a eles se dirigissem diretamente.

Ora, desde o DL n.º 6/2013, os contribuintes que cumpram os requisitos fixados pela Portaria n.º 130/2016, de 10 de maio, que define os critérios de seleção dos contribuintes cuja situação tributária deva ser acompanhada pela UGC e revoga a Portaria n.º 107/2013, de 15 de março, não podem recorrer a qualquer outro técnico da administração direta da AT, presente em qualquer serviço de finanças, para além do gestor que lhe seja previamente designado para efeito do acompanhamento permanente, dado que os demais perderam qualquer competência perante aqueles contribuintes.

Por conseguinte, traz um sobre carregamento do gestor designado e da própria AT. Por outro lado, para o grande contribuinte, em termos de eficiência, possivelmente seria preferível que, em temas menos complexos, e/ou que impliquem uma certa urgência, pudessem igualmente recorrer à repartição de finanças que lhes fosse mais próxima.



CONCLUSÕES

1. A reorganização legal que ocorreu em 2011, e que deu origem à AT, pretendia: (i) a redução de custos mediante a simplificação da estrutura de gestão operativa; (ii) o reforço do investimento em sistemas de informação; e (iii) a racionalização da estrutura local, assegurando maior coordenação na execução das políticas fiscais e garantindo uma mais eficiente afetação e utilização dos recursos existentes. Contudo, pela prática que nos assiste, somos tentados a concluir que, infelizmente, tal reorganização não tem surtido os efeitos pretendidos, designadamente a proximidade e a eficiência de serviços aos cidadãos.
2. Uma das grandes novidades trazidas com o nascimento da AT foi a criação de uma nova unidade orgânica: a UGC. Esta pretendia, como referido na Portaria n.º 320-A/2011, de 30 de Dezembro, assegurar, no domínio da gestão tributária, as relações com os contribuintes que lhe foram atribuídos e exercer em relação a estes a ação de inspeção tributária e de justiça tributária.
3. O Decreto-Lei n.º 6/2013, de 17 de janeiro, com efeitos retroativos a 1 de janeiro de 2013, que procedeu a diversas alterações legislativas, de modo a garantir o adequado funcionamento da UGC no âmbito da Autoridade Tributária e Aduaneira, efetivamente permitiu a funcionalização desta Unidade, contudo, como fomos discutindo ao longo desta dissertação, a natureza das figuras que pretendeu aditar à legislação tributária vigente é controvertida.
4. Com este mecanismo o legislador pretendia evitar os litígios e o consequente contencioso entre os contribuintes e a unidade orgânica criada. Contudo, não temos, até ao momento, estatísticas suficientes que comprovem se tais objetivos foram, ou não, atingidos. Aliás, a única comprovação que se tem feito acerca dos efeitos proporcionados pela UGC é ao nível da indireta obtenção de receita e do número de operações inspetivas realizadas, relatada nos Relatórios do Combate à Fraude e Evasão Fiscais publicados pela Secretaria de Estado dos Assuntos



Fiscais desde 2013, o que nada nos informa sobre o principal objetivo a atingir: *criar condições que permitam o acompanhamento do cumprimento das obrigações fiscais, reduzindo substancialmente os custos de contexto, os riscos de incumprimento e o nível de contencioso, proporcionando-se, simultaneamente, segurança às opções dos contribuintes.*

5. Apesar da maioria das alterações e aditamentos legais se terem verificado no cerne do RCPIT e, pelo tanto, se dizerem de natureza inspetiva, a verdade é que tal afirmação pode facilmente ser contrariada, como vimos supra nesta dissertação, designadamente o artigo 12.º, n.º 3, o artigo 63.º-A e o artigo 64.º do RCPIT. As novas normas preveem um mecanismo informativo, pré-declarativo e vinculativo entre os grandes contribuintes e a UGC, semelhante àquele que a LGT pretende com as informações vinculativas.
6. Mais, os aditamentos legais introduzidos no RCPIT não concretizam realmente uma verdadeira inovação, nem um “novo” procedimento inspetivo especificamente criado para os grandes contribuintes. Como referido ao longo da presente dissertação, o legislador previu, com a introdução dos artigos 12.º n.º 3 e 64.º n.º 3 do RCPIT, um procedimento de informações vinculativas, cujas decisões vinculam o gestor designado (e indiretamente a AT) face aos grandes contribuintes.
7. Ora, tal previsão de um procedimento de informações vinculativas especial comparativamente ao que está previsto na LGT, cria a possibilidade de se encobrir, um verdadeiro procedimento de inspeção externa, sem a exigência dos requisitos formais de abertura de tal ato e, por conseguinte, sem respeitar a proteção dos direitos fundamentais que se pretendem tutelar com tais requisitos.
8. Na verdade, e como demonstrado no capítulo II *supra*, a derrogação indireta da tutela de tais direitos fundamentais não cumpre os testes de proporcionalidade *stricto sensu*, de adequação e de exigibilidade previstos na CRP.



9. Os fins a atingir com a figura prevista no n.º 3 do artigo 12.º do RCPIT já eram anteriormente conseguidos - relativamente à atividade inspetiva, através do procedimento de inspeção externa, nos termos do artigo 13.º do RCPIT e, no que à atividade informativa diz respeito, através do procedimento “geral” das informações vinculativas, previsto no artigo 68.º n.º 1 da LGT.
10. Tudo dito, e como pretendemos ter vindo a mostrar ao longo desta dissertação, podemos afirmar que a UGC não concretizou uma verdadeira inovação no âmbito da AT e do relacionamento com os ditos grandes contribuintes, na medida que se “aproveitou” de mecanismos legais previamente previstos no ordenamento legal tributário nacional para garantir uma maior proximidade e acompanhamento daqueles contribuintes.
11. Para além do referido, a UGC retirou competência aos técnicos das repartições de finanças no que diz respeito aos assuntos que envolvam os designados grandes contribuintes. Ora, isso acarreta um sobre carregamento dos gestores designados, bem como uma possível maior demora na resolução de temas que envolvam menos complexidade e que por isso poderiam ser resolvidos diretamente junto do serviço de finanças genericamente competente.
12. Como mencionado nos pontos 1.4.1 e 1.4.2 da presente dissertação, existe no RU uma figura de direito comparado semelhante à UGC e aos fins que se tiveram em vista com a sua criação. Contudo, a figura da CRS, para além do acompanhamento permanente dos contribuintes, procedimento comum, tanto àquela unidade anglo-saxónica como à unidade portuguesa, tem uma especificidade própria, o denominado CDF. Este, mais do que um mero instrumento informativo (ou “pré-declarativo” como designado por nós o procedimento previsto no artigo 12.º n.º 3 do RCPIT)), é um modelo que permite a negociação entre os grandes contribuintes e a CRS relativamente às situações próprias e concretas daqueles contribuintes.
13. Por conseguinte, tal modelo negociado do CDF permite que a CRS emita decisões específicas para cada grande contribuinte que lhe é designado, ao invés do que



acontece com o mecanismo do RCPIT destinado à UGC, que apenas permite que a AT, na pele de cada inspetor designado ao grande contribuinte que solicita a informação, emita uma decisão que concretiza a posição genérica que a AT tem sobre uma determinada situação.

14. Mais, um modelo negociado entre a UGC e os grandes contribuintes poderá levar a que os objetivos pretendidos por aquela unidade orgânica sejam mais eficazmente cumpridos, na medida em que passa a existir, para além de uma relação mais próxima entre o contribuinte e a AT, uma decisão que define mais concretamente a prática que o grande contribuinte deve ter, ao mesmo tempo que vincula o inspetor designado para o acompanhamento permanente, o que consequentemente diminuirá os litígios existentes e, por conseguinte, o contencioso.
15. Sumarizando, podemos afirmar que, pese embora as estatísticas que são feitas ao nível dos processos de inspeção realizados e da receita arrecadada com os mesmos não sejam as necessárias para avaliar a prestação da UGC até ao momento, a verdade é que, para os objetivos a que se propõe (a diminuição do contencioso em que os grandes contribuintes sejam sujeitos), exigia-se uma verdadeira inovação ao nível das figuras ao alcance destes contribuintes, o que não ocorreu com os aditamentos/alterações legais feitos. Portanto, admitimos que, e após a análise realizada, a UGC deveria aproximar o acompanhamento permanente que disponibiliza dos seus grandes contribuintes, garantindo decisões *ah hoc* e concretas para cada uma das situações, mediante uma negociação entre ambas as partes.
16. Neste contexto, é nossa opinião que apenas com a aproximação da figura prevista no artigo 12.º n.º 3 do RCPIT a um modelo anglo-saxónico, que permita a negociação entre ambas as partes envolvidas, existirá uma verdadeira inovação.



REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Obras de carácter geral, artigos e estudos:

BOLETIM DO CONTRIBUINTE, Revista de Informação Fiscal, de janeiro de 2013, 2ª Quinzena, disponível em:

http://www.vidaeconomica.pt/sites/all/files/editions/pdf/bc_2-2013.pdf

CALDEIRA, João Fernando Damião (2011) *O Procedimento Tributário de Inspeção-Um contributo para a sua compreensão à luz dos Direitos Fundamentais*. Universidade do Minho.

CAMPOS, Diogo Leite de; RODRIGUES, Benjamim Silva; SOUSA, Jorge Lopes de (2012), *Lei Geral Tributária*, 4.ª Edição, Editora Encontro da Escrita.

CANOTILHO, J.J. Gomes; MOREIRA, Vital (2014) *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Volume I, 4.º Edição. Coimbra Editora.

CRISÓSTOMO, Pedro (2016) “Governo aprova pacote contra a evasão fiscal”, *Público versão on-line*, 28 de abril. disponível em <https://www.publico.pt/economia/noticia/governo-aprova-pacote-contra-a-evasao-fiscal-1730473>.

DIÁRIO DE NOTÍCIAS versão on-line (2009), de 17 de abril, “Fisco vai ter “gestores de cliente””. Disponível em <http://www.dn.pt/economia/interior/fisco-vai-ter-gestores-de-cliente-1204614.html>.

DOVER, Daniel in “*HMRC tax investigations are a roller coaster*”, in Wolters Kluwer business. Disponível em <https://www.cch.co.uk/content/cop9-contractual-disclosure-facility>

GARCIA, Nuno de Oliveira; NUNES, Rita Carvalho (2011) “*Inspeção Tributária Externa e a Relevância dos Actos Materiais de Inspeção*”. Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal.



HALL, Charlie (2012) “Tax Enquires”, Site Hall Tax Service. Disponível em http://www.halltax.co.uk/hall_tax_services_tax_enquiries.htm.

HRMC site, Home Page. Disponível em <https://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs/about>

HRMC (2014), *Large Businesses: customer relationship management model guidance*. Disponível em <https://www.gov.uk/government/publications/large-businesses-customer-relationship-management-model/large-businesses-customer-relationship-management-model>.

MONTEIRO, Diogo Bernardo (2013) “Unidade dos Grandes Contribuintes”, *OJE*, 22 de janeiro. Disponível em http://www.fcblegal.com/xms/files/Unidade_dos_Grandes_Contribuintes_DBM_22.01.2013.pdf.

PETINGA, Tiago (2016) “Unidade de Grandes Contribuintes passa a acompanhar pessoas singulares e não apenas grandes empresas”, *Observador*, de 29 de abril. Disponível em <http://observador.pt/2016/04/29/unidade-grandes-contribuintes-passa-acompanhar-pessoas-singulares-nao- apenas-grandes-empresas/>.

PINHEIRO, Frederico (2016), “Segurança Social vai ter unidade de grandes contribuintes”, *RTP Notícias on-line*, de 16 de maio. Disponível em http://www.rtp.pt/noticias/politica/governo-cria-unidade-de-grandes-contribuintes-para-seguranca-social_a919023.

Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras para o período de 2012/2014, outubro 2011.

PRADO, Miguel (2016) “Fisco vai ter vigilância apertada para quem ganhe mais de €750 mil por ano” *Expresso*, de 10 de maio. Disponível em <http://expresso.sapo.pt/economia/2016-05-10-Fisco-vai-ter-vigilancia-apertada-para-quem-ganhe-mais-de-750-mil-por-ano>.

PREMAC - Plano de Redução e Melhoria da Administração Central, de 20 de julho de 2011.



RILEY, Paul (2012) “The view from HMRC: Working with CRMs” *Taxjournal*, 20 de junho. Disponível em <http://www.taxjournal.com/tj/articles/view-hmrc-working-crms-48431>.

ROCHA, Joaquim Freitas; CALDEIRA, João Damião (2013) *Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT) Anotado*, 1.^a Edição. Coimbra Editora.

SILVA, António Cipriano da (2008) “Princípios de Direito Fiscal”. *Site da CTOC*. Disponível em http://www.occ.pt/downloads/files/1206547483_54a57direito.pdf

SOUSA, Jorge Lopes de (2011) *Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado*, Volume I, 6.^a Edição. Áreas Editora.

Relatório de Combate à Fraude e Evasão Fiscais (2013).

Legislação e Jurisprudência:

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, processo n.º 793/14, de 3 de junho de 2015.

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, processo n.º 6028/12, CT-2º JUÍZO, de 6 de novembro.

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, processo n.º 7945/14, CT-2º JUÍZO, de 16 de outubro.

Code of Practice 9 (COP9) (2014) HM Revenue & Customs – Investigation of fraud.

Disponível em

https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/494808/COP9_06_14.pdf

Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (conforme a redação dado pela Lei n.º 7-A/2016 de 30 março).

Constituição da República Portuguesa (conforme a redação da VII revisão constitucional, 2005).



Decreto-Lei n.º 6/2013, de 17 de janeiro – Alterações à legislação tributária.

Despacho n.º 16444/2013, de 6 de dezembro - Delegação e subdelegação de competências.

Despacho da Administração Tributária e Aduaneira n.º 869/2016, de 19 de janeiro – Designação da Diretora Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lei Geral Tributária (aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98 de 17 de dezembro).

Lei n.º 75-A/2014, de 30 de setembro - Segunda alteração à Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro (Orçamento do Estado para 2014), à quinta alteração à Lei n.º 108/91, de 17 de agosto, e ao Decreto-Lei n.º 413/98, de 31 de dezembro, à quarta alteração à Lei n.º 28/2012, de 31 de julho, e à primeira alteração aos Decretos-Leis n.ºs 133/2013, de 3 de outubro, 26-A/2014, de 17 de fevereiro, e 165-A/2013, de 23 de dezembro, alterando ainda o Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, o Código dos Impostos Especiais de Consumo, o Estatuto dos Benefícios Fiscais e o Regime Geral das Infrações Tributárias.

Portaria n.º 320-A/2011, de 30 de dezembro - Estrutura nuclear da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Portaria n.º 107/2013, de 15 de março - Contribuintes acompanhados pela UGC.

Portaria n.º 130/2016, de 10 de maio (revoga a Portaria n.º 107/2013, de 15 de março) - Contribuintes acompanhados pela UGC.

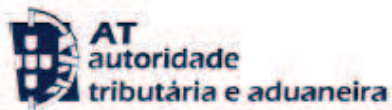
Regime Geral das Infrações Tributárias (aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de junho).



ANEXOS



ANEXO I



Classificação: 060.01.01
Segurança: Pública
Processo:

Direção de Serviços de Comunicação e Apoio ao Contribuinte

Legislação

Diploma - Despacho n.º 6999/2013, de 30 de maio

Estado: vigente

Resumo: Identificação dos grandes contribuintes a acompanhar a UGC.

Publicação: Diário da República n.º 104/2013, Série II de 2013-05-30, páginas 17179 - 17182

Legislação associada: -

Histórico de alterações: -

Ver - original do DR

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS - AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA

Despacho n.º 6999/2013, de 30 de maio

A Portaria n.º 107/2013, de 15 de março, estabelece os critérios de seleção dos contribuintes cuja situação tributária deve ser acompanhada pela Unidade dos Grandes Contribuintes (UGC).

Assim, em conformidade com os critérios previstos no artigo 1.º da supracitada Portaria e em cumprimento do disposto no n.º 1 do seu artigo 3.º, são definidas as entidades em causa que de seguida se identificam:

- 1 - As entidades a que se referem as alíneas a), b) e c) do artigo 1.º da Portaria n.º 107/2013, de 15 de março, são as que constam da lista em anexo 1 ao presente despacho, do qual faz parte integrante;
- 2 - As entidades a que se refere a alínea d) do mesmo artigo são as que constam da lista em anexo 2 ao presente despacho, do qual faz parte integrante;
- 3 - As sociedades a que se refere a alínea e) do mesmo artigo são as que integram os grupos cujas sociedades dominantes constam da lista em anexo 3 ao presente despacho, do qual faz parte integrante.
- 4 - O presente despacho produz efeitos a 1 de janeiro de 2012.

29 de abril de 2013. - O Diretor-Geral, José António de Azevedo Pereira.



ANEXO I

NIPC	Empresa
507685903	ABOUT THE FUTURE — EMPRESA PRODUTORA DE PAPEL S A
502309440	ACCENTURE CONSULTORES DE GESTAO SA
502473525	ADP FERTILIZANTES SA
508878969	AELO — AUTO-ESTRADAS DO LITORAL OESTE S A
505535133	ALCAPETRO PETROLEOS E DERIVADOS SA
500276862	ALCATEL — LUCENT PORTUGAL SA
502693150	ALLIANCE HEALTHCARE S A
500311390	AMORIM E IRLAOS SA
500790834	ANA AEROPORTOS DE PORTUGAL SA
980265002	ARCELOR FCS COMMERCIAL S A
505403900	ASCENDIBEIRAS LITORAL E ALTA AUTO ESTRADAS DAS BEIRAS LITORAL E ALTA S A
504853694	ASCENDI COSTA DE PRATA AUTO ESTRADAS DA COSTA DE PRATA S A
508803756	ASCENDI DOURO ESTRADAS DO DOURO INTERIOR S A
506252043	ASCENDI GRANDE PORTO AUTO ESTRADAS DO GRANDE PORTO S A
508442095	AUTO-ESTRADAS XXI — SUBCONCESSIONARIA TRANSMONTANA S A
500038961	AUTOMOVEIS CITROEN SA
509048242	AVISTAR SGPS S A
502220473	AXA PORTUGAL COMPANHIA DE SEGUROS DE VIDA SA
503454109	AXA PORTUGAL COMPANHIA DE SEGUROS SA
500041393	BA VIDRO SA
502593687	BANCO BILBAO VIZCAYA ARGENTARIA PORTUGAL SA
503016160	BANCO BNP PARIBAS PERSONAL FINANCE S A
501214534	BANCO BPI SA
501525882	BANCO COMERCIAL PORTUGUES SA
503533726	BANCO CREDIBOM S A
502924047	BANCO DE INVESTIMENTO IMOBILIARIO SA
500792771	BANCO DE PORTUGAL
501385932	BANCO ESPIRITO SANTO DE INVESTIMENTO SA
500852367	BANCO ESPIRITO SANTO SA
501897020	BANCO FINANTIA SA
502607084	BANCO POPULAR PORTUGAL S A
503569046	BANCO PORTUGUES DE INVESTIMENTO SA
503811483	BANCO SANTANDER CONSUMER PORTUGAL SA
500844321	BANCO SANTANDER TOTTA S A
511202008	BANIF BANCO INTERNACIONAL DO FUNCHAL S A
980000874	BARCLAYS BANK PLC
506848558	BCM BRICOLAGE S A
502783672	BENTELEER INDUSTRIA DE COMPONENTES PARA AUTOMOVEIS LDA
504123220	BERSHKA PORTUGAL CONFECÇÕES SOC UNIPES-SOAL LDA
503024856	BES — VIDA COMPANHIA DE SEGUROS SA
506698521	BMW PORTUGAL LDA
980279402	BNP PARIBAS SECURITIES SERVICES S A
502315407	BOSCH CAR MULTIMEDIA PORTUGAL S A
500666474	BOSCH TERMOTECNOLOGIA S A
500194670	BP PORTUGAL — COMERCIO DE COMBUSTIVEIS E LUBRIFICANTES SA
502623543	BPI VIDA E PENSÕES — COMPANHIA DE SEGUROS S A
503159093	BPN BANCO PORTUGUES DE NEGOCIOS SA
502790024	BRISA — CONCESSÃO RODOVIARIA S A
505827662	BRISA O&M S A
500048177	BRISA AUTO ESTRADAS PORTUGAL SA
980337275	BUNGE IBERICA S A
502521350	C & A MODAS LDA
500498601	C P-COMBOIOS DE PORTUGAL EPE
500049572	CABELTE CABOS ELECTRICOS E TELEFONICOS SA
508798213	CAET XXI — CONSTRUÇÕES ACE
501898417	CAIXA — BANCO DE INVESTIMENTOS SA
501464301	CAIXA CENTRAL CAIXA CENTRAL DE CREDITO AGRICOLA MUTUO CRL



NIPC	Empresa	NIPC	Empresa
500792615	CAIXA ECONOMICA MONTEPIO GERAL	502533447	EFACEC ENGENHARIA E SISTEMAS, S. A.
500996046	CAIXA GERAL DEPOSITOS SA	501810285	EL CORTE INGLES GRANDES ARMAZENS SA
504868713	CAIXA LEASING E FACTORING-INSTITUIÇÃO FINANÇEIRA DE CREDITO SA	512012032	ELECTRICIDADE DOS AÇORES SA
504622510	CAIXA SEGUROS E SAUDE SGPS SA	980245974	ENDESA ENERGIA SA SUCURSAL PORTUGAL
500060266	CELULOSE BEIRA INDUSTRIAL CELBI SA	507915488	ENEOP 3 — DESENVOLVIMENTO DE PROJECTO INDUSTRIAL SA
511091192	CENBRA INTERNACIONAL SERVÇOS E COMERCIO LDA	980569355	ENERCON GMBH — SUCURSAL EM PORTUGAL
508080142	CENTRO HOSPITALAR DE LISBOA CENTRAL E PE	504598686	EP — ESTRADAS DE PORTUGAL SA
507618319	CENTRO HOSPITALAR DE LISBOA OCIDENTAL EPE	500139130	FAURECIA — ASSENTOS DE AUTOMOVEL LDA
509821197	CENTRO HOSPITALAR DE SÃO JOÃO E PE	505261090	FAURECIA SISTEMAS DE ESCAPE PORTUGAL LDA
508331471	CENTRO HOSPITALAR DO PORTO E PE	501906517	FGA DISTRIBUIDORA PORTUGAL, S. A.
510103448	CENTRO HOSPITALAR E UNIVERSITARIO DE COIMBRA E PE	500115290	FLAT GROUP AUTOMOBILES PORTUGAL, S. A.
508481287	CENTRO HOSPITALAR LISBOA NORTE EPE	500918880	FIDELIDADE — COMPANHIA DE SEGUROS, S. A.
500513295	CEPSA PORTUGUESA PETROLEOS SA	505087286	FINBANCO SA
500782946	CIMPOR INDUSTRIA DE CIMENTOS SA	503952230	FNAC PORTUGAL — ACTIVIDADES CULTURAIS E DISTRIBUIÇÃO DE LIVROS DISCOS MULTIMEDIA E PRODUTOS TECNICOS LDA
980194121	CITIBANK INTERNATIONAL PLC SUCURSAL EM PORTUGAL	500118035	FORD LUSITANA SA
501369295	CME CONSTRUÇÃO E MANUTENÇÃO ELECTROMECANICA SA	511247052	FRATELLI COSULICH — CONSULTADORIA E PARTICIPAÇÕES, UNIPessoal LDA (ZONA FRANCA DA MADEIRA)
980093600	CNP BARCLAY'S VIDA Y PENSIONES COMPANHIA DE SEGUROS, S. A. — AGENCIA GERAL EM PORTUGAL	504499777	GALP ENERGIA SGPS SA
500333041	COFANOR COOP FARMACEUTICOS NORTE CRL	511041306	GALP EXPLORAÇÃO E PRODUÇÃO PETROLIFERA, SGPS, S. A.
980125995	COFIDIS	503103616	GALP GAS NATURAL SA
500940231	COMP DE SEGUROS TRANQUILIDADE SA	511086032	GALP MADEIRA — DISTRIBUIÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO DE COMBUSTIVEIS E LUBRIFICANTES SA
500068801	COMP IBM PORTUGUESA SARL	503043745	GALP GESTÃO DE AREAS DE SERVIÇO SA
512004048	COMPANHIA DE SEGUROS AÇOREANA SA	500357145	GENERAL MOTORS PORTUGAL LDA
500069514	COMPANHIA DE SEGUROS ALLIANZ PORTUGAL SA	980060613	GENERAL COMPANHIA DE SEGUROS S.P.A. — SUCURSAL EM PORTUGAL
502607920	COMPANHIA PORTUGUESA DE HIPERMERCADOS SA	503769939	GESPOST GESTÃO E ADMINISTRAÇÃO DE POSTOS DE ABASTECIMENTO UNIPessoal LDA
980113350	COMPANIA DE DISTRIBUCION INTEGRAL LOGISTA SA SUCURSAL EM PORTUGAL	502407697	HEWLETT — PACKARD PORTUGAL LDA
500070210	CONDURIL — ENGENHARIA S. A.	505416654	IKEA PORTUGAL MOVEIS E DECORAÇÃO LDA
502322004	CONTINENTAL LABOR INDUSTRIA PNEUS SA	980353068	IKEA SUPPLY AG
501591109	CONTINENTE HIPERMERCADOS SA	504552686	ILIDIO MOTA — PETROLEOS E DERIVADOS LDA
500536512	COOPROFAR COOP PROPRIETARIOS FARMACIA CRL	503882003	ITMP ALIMENTAR, S. A.
502557400	CPCDI — COMPANHIA PORTUGUESA DE COMPUTADORES — DISTRIBUIÇÃO DE PRODUTOS INFORMATICOS SA	502150181	J P SA COUTO SA
504405489	CREDITO AGRICOLA VIDA COMPANHIA DE SEGUROS SA	502814381	JMR — PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PARA A DISTRIBUIÇÃO SA
511171331	CSN EUROPE LDA (ZONA FRANCA DA MADEIRA)	500133370	JOHNSON E JOHNSON LDA
511167555	CSN PORTUGAL UNIPessoal LDA (ZONA FRANCA DA MADEIRA)	500250839	L OREAL PORTUGAL UNIPessoal LDA
500077568	CTI CORREIOS DE PORTUGAL SA	500162166	LABORATORIOS PFIZER LDA
500832234	CUF-QUIMICOS INDUSTRIAIS SA	503483997	LACTOGAL PRODUTOS ALIMENTARES SA
502687843	DELPHI — AUTOMOTIVE SYSTEMS — PORTUGAL SA	500073880	LENA ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES SA
980459079	DEUTSCHE BANK AKTIENGESELLSCHAFT — SUCURSAL EM PORTUGAL	506425010	LG ELECTRONICS PORTUGAL SA
980390516	DEUTSCHE BANK KANTOOR AMSTERDAM	500068658	LIBERTY SEGUROS SA
503003808	DIA PORTUGAL SUPERMERCADOS SOCIEDADE UNIPessoal LDA	503340855	LIDL & COMPANHIA
508803861	DIACE — CONSTRUTORAS DAS ESTRADAS DO DOURO INTERIOR A C E	501201041	LOUIS DREYFUS COMMODITIES PORTUGAL LDA
508408962	DOURO LITORAL ACE	501689168	LUSITANIA COMPANHIA SEGUROS SA
500090114	EDIFER-CONSTRUÇÕES PIRES COELHO & FERNANDES SA	502030712	MAKRO-CASH & CARRY PORTUGAL SA
500697256	EDP — ENERGIAS DE PORTUGAL SA	503496944	MEDIS — COMPANHIA PORTUGUESA DE SEGUROS DE SAUDE SA
503293695	EDP — GESTÃO DA PRODUÇÃO DE ENERGIA SA	505625213	MEGASA COMERCIO DE PRODUTOS SIDERURGICOS LDA
503504564	EDP COMERCIAL — COMERCIALIZAÇÃO DE ENERGIA SA	500049424	MERCEDES BENZ PORTUGAL SA
504394029	EDP DISTRIBUIÇÃO — ENERGIA SA	504533525	MIDSID — SOCIEDADE PORTUGUESA DE DISTRIBUIÇÃO SA
508202370	EDP GAS COM — COMERCIO DE GAS NATURAL SA	51112971	MILLENNIUM BCP PARTICIPAÇÕES, SGPS, SOCIEDADE UNIPessoal LDA (ZONA FRANCA DA MADEIRA)
503161314	EDP RENOVÁVEIS PORTUGAL, S. A.	502011475	MODELO CONTINENTE HIPERMERCADOS SA
507846044	EDP SERVIÇO UNIVERSAL SA	50112308	MONTEADRIANO — ENGENHARIA E CONSTRUÇÃO SA
504040847	EFACEC ENERGIA MAQUINAS E EQUIPAMENTOS ELECTRICOS SA	500197814	MOTA — ENGH ENGENHARIA E CONSTRUÇÃO SA
		500195838	MISF ENGENHARIA, S. A.
		507516362	MULTICARE — SEGUROS DE SAUDE SA
		507450841	NA NET JETS AVIATION LDA
		511179502	NAMISA EUROPE UNIPessoal LDA (ZONA FRANCA DA MADEIRA)



NIPC	Empresa	NIPC	Empresa
504448064	NAVEGAÇÃO AEREA DE PORTUGAL — NAV PORTUGAL EPE	511228848	SERVIÇO DE SAÚDE DA REGIÃO AUTONOMA DA MADEIRA E P E
500201307	NESTLE PORTUGAL SA	501940626	SIC-SOC INDEPENDENTE COMUNICACAO SA
504709461	NETJETS TRANSPORTES AEREOS S A	500247480	SIEMENS SA
980354390	NISSAN IBERIA S A — SUCURSAL EM PORTUGAL	503527572	SINDCOM SOC INVESTIMENTOS INDUSTRIA COMERCIO SGPS SA
502494557	NOKIA PORTUGAL SA	500301522	SIVA SOC IMPORTACAO VEICULOS AUTOMOVEIS SA
507834763	NOKIA SIEMENS NETWORKS PORTUGAL S A	507150074	SN MAIA SIDERURGIA NACIONAL S A
504935593	NORSUT — CONCESSIONÁRIA DE AUTO-ESTRADAS S A	507150147	SN SEIXAL SIDERURGIA NACIONAL S A
511167679	NOVELIS MADEIRA UNIPessoal LDA ZONA FRANCA DA MADEIRA	500479798	SOC FRANCISCO MANUEL DOS SANTOS SGPS SA
500364877	O.C.P PORTUGAL PRODUTOS FARMACEUTICOS SA	500261512	SOC PORTUGUESA DO AR LIQUIDO ARLIQUIDO LDA
501836926	OCIDENTAL COMPANHIA PORTUGUESA DE SEGUROS DE VIDA SA	505924170	SOCIEDADE DE CONSTRUÇÕES SOARES DA COSTA SA
502604731	OPTIMUS — COMUNICAÇÕES, S. A.	501370048	SOFINLOC INSTITUIÇÃO FINANCEIRA DE CREDITO SA
500207577	OPWAY-ENGENHARIA S A	503156000	SOMAGUE ENGENHARIA SA
502186771	ORACLE PORTUGAL SISTEMAS DE INFORMACAO LDA	503352896	SOMINCOR — SOCIEDADE MINEIRA NEVES CORVO SA
500069824	OTIS ELEVADORES LDA	500058580	SONAE INDUSTRIA PRODUÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO DE DERIVADOS DE MADEIRA SA
502769017	PARPUBLICA PARTICIPACOES PUBLICAS SGPS SA	501532927	SONAE INVESTIMENTOS- SGPS S A
511169795	PERDIGÃO EUROPE — SOCIEDADE UNIPessoal LDA — ZONA FRANCA MADEIRA	511134690	SONASURF INTERNACIONAL — SHIPPING LDA ZONA FRANCA DA MADEIRA
500697370	PETROLEOS PORTUGAL PETROGAL SA	509377092	SOPORCEL PULP — SOCIEDADE PORTUGUESA DE CELULOSE S A
980164435	PEUGEOT CITROEN AUTOMOBILES SA	500636630	SOPORCEL SOC PORTUGUESA DE PAPEL SA
500064580	PEUGEOT CITROEN AUTOMOVEIS PORTUGAL SA	500278571	SOVENA OILSEEDS PORTUGAL S A
502995912	PEUGEOT PORTUGAL AUTOMOVEIS SA	500833532	SOVENA PORTUGAL — CONSUMER GOODS S A
500216843	PHILIPS PORTUGUESA SA	503074586	SPDAD SOC PORTUGUESA DE DISTRIBUIÇÃO DE ARTIGOS DE DESPORTO UNIPessoal LDA
500829993	PINGO DOCE DISTRIBUIÇÃO ALIMENTAR SA	505042037	SUMOL + COMPAL MARCAS SA
503718211	PMM SGPS SA	502529750	T V I TELEVISÃO INDEPENDENTE SA
503025798	PORTUCEL, S. A.	508254043	TABAQUEIRA II S A
509074713	PORTUCEL SOPORCEL FINE PAPER, S. A.	502703628	TD TECH DATA PORTUGAL, LDA
503215058	PORTUGAL TELECOM SGPS S A	508824583	TECREUN — TECNICAS REUNIDAS DE CONSTRUÇÃO UNIPessoal LDA
507872525	PRIO ENERGY, S.A	500097488	TEXEIRA DUARTE ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES SA
980205880	PROCTER & GAMBLE INTERNATIONAL OPERATIONS SA	502869674	TEJO ENERGIA PRODUÇÃO E DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELECTRICA SA
500223840	PROPEL PRODUTOS PETROLEO LDA	502039876	TEMPO TEAM RECURSOS HUMANOS, EMPRESA DE TRABALHO TEMPORÁRIO, LDA
501290567	PROSEGUR — COMPANHIA DE SEGURANÇA, LDA	500845301	TETRA PAK PORTUGAL SA
502897562	PSA GESTÃO COMERCIO E ALUGUER DE VEICULOS SA	502600268	TMN TELECOMUNICAÇÕES MOVEIS NACIONAIS SA
504615947	PT COMUNICAÇÕES S. A.	500239037	TOYOTA CAETANO PORTUGAL S A
502723688	PULL & BEAR — CONFECÇÕES S A	500278725	TRANSPORTES AEREOS PORTUGUESES SA
500225680	RADIO E TELEVISÃO DE PORTUGAL SA	500467153	TRANSPORTES FREITAS LDA
503299006	RANDSTAD RECURSOS HUMANOS, EMPRESA DE TRABALHO TEMPORÁRIO, S. A.	503310026	TURBOGAS PRODUTORA ENERGETICA SA
500731748	REAGRO IMPORTACAO EXPORTACAO SA	508540941	UTIFAR II DISTRIBUIÇÃO FARMACÉUTICA S A
500145415	RECHEIO CASH & CARRY SA	505266202	UNICER BEBIDAS SA
507869673	REN — REDE ELECTRICA NACIONAL SA	500292841	UNICRE — INSTITUIÇÃO FINANCEIRA DE CRÉDITO, S. A.
503264032	REN REDES ENERGETICAS NACIONAIS SGPS SA	503933139	UNILEVER JERÓNIMO MARTINS LDA
504463969	RENAULT CACIA, S. A.	502974214	VANPRO ASSENTOS LDA
500970602	RENAULT PORTUGAL SA	500297177	VIAGENS ABREU SA
507039440	REPSOL GAS PORTUGAL SA	980037042	VISTEON PORTUGUESA LTD
500600643	REPSOL POLÍMEROS, S. A.	502544180	VODAFONE PORTUGAL-COMUNICAÇÕES PESSOAIS SA
500246963	REPSOL PORTUGUESA SA	502616695	VOLKSWAGEN AUTOEUROPA, LDA
506832376	SAFEBAG INDUSTRIA COMPONENTES DE SEGURANÇA AUTOMÓVEL S A	508307562	VOLVO CAR PORTUGAL S A
511069790	SAIPEM PORTUGAL COMERCIO MARITIMO SOC UNIPessoal LDA	511137222	WELLAX FOOD LOGISTICS — COMERCIO DE PRODUTOS ALIMENTARES UNIPessoal LDA
501325301	SAMSUNG ELECTRONICA PORTUGUESA SA	503630330	WORTEN EQUIPAMENTOS PARA O LAR SA
505297213	SANTANDER TOTIA SEGUROS — COMPANHIA DE SEGUROS DE VIDA S. A.	500302200	ZAGOPE CONSTRUÇÕES E ENGENHARIA SA
504976770	SAS AUTOSYSTEMTECHNIK DE PORTUGAL, UNIPessoal LDA	500781419	ZARA PORTUGAL CONFECÇÕES UNIPessoal LD
511147236	SCC SOCIEDADE CENTRAL DE CERVEJAS E BEBIDAS SA	503039063	ZON TV CABO PORTUGAL SA
504611917	SCUTVLAS — AUTOESTRADAS DA BEIRA INTERIOR S. A.	980420636	ZURICH INSURANCE PLC — SUCURSAL EM PORTUGAL
503646776	SDSR — SPORTS DIVISION SR, S. A.		
506622096	SEAT PORTUGAL UNIPessoal LDA		
500243590	SECEL — COMPANHIA GERAL DE CAL E CIMENTO S A		
500243719	SECURILAS SERVICOS E TECNOLOGIA SEGURANCA SA		



ANEXO 2

NIPC	Empresa
511029750	BANIF SGPS S A
500109144	JERONIMO MARTINS SGPS S A
505799723	RENTIPAR SEGUROS SGPS SA
507096651	SANTANDER TOTTA SGPS S A
502593130	SEMAPA SOC INVESTIMENTO E GESTAO SGPS SA
500273170	SONAE SOC GESTORA PARTICIPACOES SOCIAIS SA
500623602	TAP TRANSPORTES AEREOS PORTUGUESES SGPS SA

ANEXO 3

NIPC	Empresa
502693150	ALLIANCE HEALTHCARE S A
500700634	ANA AEROPORTOS DE PORTUGAL SA
503400106	ATLANSIDER SGPS SA
503721492	AUCHAN PORTUGAL — COMPANHIA PORTUGUESA DE HIPERMERCADOS SA
506586057	BA GLASS I — SERVIÇOS DE GESTÃO E INVESTIMENTOS S A
506698521	BMW PORTUGAL LDA
502216077	BRICOGAL SOC GESTORA PARTICIPACOES SOCIAIS SA
500048177	BRISA AUTO ESTRADAS PORTUGAL SA
500498601	C P -COMBOIOS DE PORTUGAL EPE
503553445	CABELTE HOLDING SGPS SA
504622510	CAIXA SEGUROS E SAUDE SGPS SA
500060266	CELULOSE BEIRA INDUSTRIAL CELBI S A
500513295	CEPSA PORTUGUESA PETROLEOS SA
500722900	CIMPOR CIMENTOS PORTUGAL SGPS SA
500068801	COMPIBM PORTUGUESA SARL
502322004	CONTINENTAL MABOR INDUSTRIA PNEUS SA
500077797	CORTICEIRA AMORIM SGPS SA
500077568	CTT CORREIOS DE PORTUGAL SA
503881902	CUF — CONSULTADORIA E SERVICOS SA
502879424	EDIFER — INVESTIMENTOS SOCIEDADE GESTORA DE PARTICIPACOES SOCIAIS SA
500697256	EDP — ENERGIAS DE PORTUGAL SA
503161314	EDP RENOVAVEIS PORTUGAL, S. A.
500091480	EFACEC CAPITAL SGPS SA
500139130	FAURECIA — ASSENTOS DE AUTOMOVEL LDA
500115290	FIAT GROUP AUTOMOBILES PORTUGAL, S. A.
502090245	FINIBANCO HOLDING SGPS SA
504499777	GALP ENERGLA SGPS SA
502516481	GRUPO MEDIA CAPITAL SGPS S A
500265763	GRUPO SOARES DA COSTA SGPS SA
505416654	IKEA PORTUGAL MOVEIS E DECORACAO LDA
502437464	IMPRESA SOC GESTORA PARTICIPACOES SOCIAIS SA
502240075	ITMP PORTUGAL — SOCIEDADE DE DESENVOLVIMENTO E INVESTIMENTO, S. A.
501917101	JMR — GESTÃO DE EMPRESAS DE RETALHO S G P S SA
503183997	LACTOGAL PRODUTOS ALIMENTARES SA
500049424	MERCEDES BENZ PORTUGAL SA
507058887	MONTEDRIANO, SGPS, S. A.
502399694	MOTA — ENGIL SGPS S A
504336223	MSF SOC DE GESTÃO DE PARTICIPAÇÕES SOCIAIS SA
500201307	NESTLE PORTUGAL SA
501894675	NUTRINVESTI SOC GESTORA PARTICIPACOES SOCIAIS SA
507979265	OPWAY — SGPS SA
502995912	PEUGEOT PORTUGAL AUTOMOVEIS SA
503718211	PMM SGPS SA
503025798	PORTUCEL, S. A.
503215058	PORTUGAL TELECOM SGPS S A
505223635	PROCME GESTÃO GLOBAL DE PROJECTOS S A

NIPC	Empresa
500400911	RECHEIO SGPS SA
503264032	REN REDES ENERGETICAS NACIONAIS SGPS SA
500233179	ROBERT BOSCH, S. A.
503219886	SAG GEST SOLUÇÕES AUTOMOVEL GLOBAIS SGPS SA
511147236	SCC SOCIEDADE CENTRAL DE CERVEJAS E BEBIDAS SA
506622096	SEAT PORTUGAL UNIPessoal LDA
500243590	SECTIL — COMPANHIA GERAL DE CAL E CIMENTO S A
502593130	SEMAPA SOC INVESTIMENTO E GESTAO SGPS SA
500261512	SOC PORTUGUESA DO AR LIQUIDO ARLIQUIDO LDA
500257752	SOMAGUE SOC GESTORA PARTICIPACOES SOCIAIS SA
500035034	SONAE INDUSTRIA SGPS S A
501532927	SONAE INVESTIMENTOS- SGPS S A
502028351	SONAE COM-S G P S SA
500277486	SUMOL + COMPAL SA
500097488	TEIXEIRA DUARTE ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES SA
500239037	TOYOTA CAETANO PORTUGAL, S A
505195607	UNICER BEBIDAS DE PORTUGAL SGPS SA
503933139	UNILEVER, JERONIMO MARTINS LDA
507403177	ZAGOPE, SGPS, S. A.
504453513	ZON MULTIMEDIA — SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES E MULTIMEDIA SGPS SA