



UNIVERSIDADE  
**CATÓLICA**  
PORTUGUESA

**A RELEVÂNCIA DA CLÁUSULA GERAL ANTI-ABUSO**  
**NO CÓDIGO GERAL TRIBUTÁRIO ANGOLANO E NA LEI GERAL**  
**TRIBUTÁRIA PORTUGUESA NO CONTEXTO DA CDT ENTRE**  
**PORTUGAL E ANGOLA**

Salvador Manuel Pascoal

Faculdade de Direito | Escola de Lisboa

Mestrado em Direito Fiscal

Lisboa, Maio de 2022



Universidade Católica Portuguesa

**A RELEVÂNCIA DA CLÁUSULA GERAL ANTI-ABUSO**  
**NO CÓDIGO GERAL TRIBUTÁRIO ANGOLANO E NA LEI GERAL**  
**TRIBUTÁRIA PORTUGUESA NO CONTEXTO DO ADT ENTRE**  
**PORTUGAL E ANGOLA**

**Salvador Manuel Pascoal**

**Dissertação de mestrado na área de Direito Fiscal, realizada sob orientação**  
**da Professora Doutora Carla Castelo Trindade**

Faculdade de Direito | Escola de Lisboa  
Mestrado em Direito Fiscal | Escola de Lisboa  
2022

*“Quando o governo é justo, o país tem segurança  
mas, quando o governo cobra impostos demais  
a nação acaba na desgraça”*

Bíblia sagrada (Provérbios, capítulo 29, versículo 4.º)

## **Agradecimentos**

*À minha orientadora Professora Doutora Carla Trindade, endereço os meus agradecimentos pela motivação e orientação na elaboração da dissertação, bem como pela paciência ao longo da fase curricular.*

*Ao Professor Doutor Sérgio Vasques pela sublime oportunidade de fazer parte da família Católica Tax. A todos os Professores do Mestrado.*

*À minha mãe Felismina Isidro, minha esposa Esperança Pascoal e aos meus filhos Kenzo Adriel e Kéren Ellana.*

*Ao meu sócio Luís Carrazedo, pela irmandade e parceria. À minha sócia Crisnara Rodrigues e aos meus colegas da Carrazedo & Pascoal e da UCP.*

*O meu muito obrigado.*

## **Resumo**

A evasão e a elisão fiscal apresentam-se hoje como um problema global, que implica sérias consequências económicas. Para tentar travar estes fenómenos os Estados têm criado diversas medidas para combater tais actos em que o contribuinte viola um dever de cooperação com o objectivo de eliminar ou reduzir a carga fiscal típica de uma certa actividade e que, com efeito, constituem um delito ou uma infração (evasão fiscal), bem como para combater os actos ou negócios jurídicos em que o contribuinte sem expressamente infringir a lei fiscal contorna o espírito da lei (elisão ou fraude à lei fiscal). Consciente da grande dificuldade de combater estes fenómenos somente por via de uma casuística previsão de inúmeras e diferentes cláusulas especiais anti-abuso, a UE integrou nas medidas previstas na Diretiva n.º 2016/1164/UE, de 12 de Julho, a obrigação dos EM introduzirem nos seus sistemas fiscais a CGAA, com natureza excepcional, para combater as atuações fiscais abusivas dos contribuintes que não tenham sido objecto de regras específicas. A CGAA, que é o objectivo principal do nosso estudo, começou a ser objecto de apreciação judicial em Portugal no âmbito do acórdão do TCA Sul de 5.02.2011 (Proc. 04255/10) e no acórdão de 31.01.2012 (Proc. 5105/11). Em Angola, de acordo com a direção do gabinete jurídico da AGT, a CGAA ainda não foi aplicada desde a sua introdução no CGT até a presente data, pois entrou somente em vigor em 2020, juntamente com o procedimento que a AGT tem que seguir na sua aplicação. Ademais, foi assinada uma CDT entre Portugal e Angola, que traz no seu conjunto de normas uma CGAA baseada nas recomendações da OCDE. Por sua vez, a aplicação da CGAA tem como base a necessidade de impedir a elisão fiscal, por meio da requalificação tributária dos actos ou negócios jurídicos realizados pelos contribuintes. A presente dissertação procurou responder à questão de saber em que medida a criação e aplicação da CGAA será pertinente no combate à elisão fiscal no contexto da CDT celebrada entre Portugal e Angola.

**Palavras-chave:** Cláusula Geral Anti Abuso; Elisão fiscal; Código Geral Tributário; Lei Geral Tributária; Planeamento fiscal; Evasão fiscal.

## **Abstract**

Tax evasion and tax avoidance present themselves today as a global problem, which implies serious economic consequences. In an attempt to stop these phenomena, States have created various measures to combat such acts in which the taxpayer violates a duty of cooperation with the aim of eliminating or reducing the tax burden typical of a certain activity and which, in effect, constitute a crime or an infringement (tax evasion), as well as to combat legal acts or transactions in which the taxpayer, without expressly infringing the tax law, circumvents the spirit of the law (tax avoidance or fraud to the spirit of the law). Aware of the great difficulty of combating these phenomena only by means of a case-by-case provision of numerous and different special anti-abuse clauses, the EU has integrated into the measures provided by the Directive n.º 2016/1164/UE, of 12 July, the obligation to EM introduce the CGAA into their tax systems, of an exceptional nature, to combat abusive tax actions by taxpayers that have not been subject to specific rules. The CGAA, which is the main objective of our study, began to be subject to judicial review in Portugal under the TCA Sul judgment of 02.5.2011 (Proc. 04255/10) and in the judgment of 01.31.2012 (Proc. 5105/11). In Angola, according to AGT legal office management, the CGAA has not yet been applied since its introduction in the CGT to the present date, as it only came into force in 2020, together with the procedure that the AGT has to follow in its application. In addition, a CDT was signed between Portugal and Angola, which brings in its set of rules a CGAA based on the recommendations of the OECD. In turn, the application of the CGAA is based on the need to prevent tax avoidance, through the tax requalification of legal acts or transactions carried out by taxpayers. The present dissertation sought to answer the question of knowing to what extent the creation and application of the CGAA will be relevant in the fight against tax avoidance in the context of the CDT concluded between Portugal and Angola.

**Key words:** General Anti-Abuse Clause; Tax avoidance; General Tax Code; General Tax Law; Tax planning, Tax evasion.

## Índice

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	12
<b>CAPÍTULO I – O PLANEAMENTO FISCAL</b> .....	14
1.1 Planeamento fiscal ( <i>intra legem e secundum legem</i> ).....	15
1.2 Evasão fiscal ( <i>contra legem</i> ) na proteção do bem jurídico consubstanciado nas receitas fiscais.....	15
1.3 A elisão fiscal ou abuso de normas fiscais ( <i>extra-legem</i> ).....	17
1.3.1 A Elisão Fiscal Internacional.....	18
<b>CAPÍTULO II - A CDT ENTRE PORTUGAL E ANGOLA</b> .....	19
2.1 O Artigo 28.º da CDT, uma CGAA como recomenda a OCDE?.....	22
2.2 A política BEPS do artigo 26.º da CDT.....	24
<b>CAPÍTULO III – A CLÁUSULA GERAL ANTI-ABUSO</b> .....	26
3.1 Uma realidade no combate ao planeamento fiscal abusivo?.....	26
3.2 A CGAA como medida proposta pelo Plano de ação BEPS.....	28
3.3 O problema da conciliação do princípio da liberdade contratual dos contribuintes com a aplicação da CGAA.....	30
<b>CAPÍTULO IV - A ADOÇÃO DA CGAA NO ORDENAMENTO JURÍDICO PORTUGUÊS</b> .....	32
4.1 O regime procedimental de aplicação da CGAA no CPPT como um dever de fundamentação e a concretização da garantia dos contribuintes.....	38
Elementos do projecto de decisão devidamente fundamentado.....	38
Qual deve ser o procedimento a ser seguido?.....	39
Quais são os meios de reação disponíveis?.....	39
<b>CAPÍTULO V - A FIGURA DA CLÁUSULA GERAL ANTI-ABUSO EM ANGOLA</b> .....	40
5.1 A noção de Impostos no CGT angolano e a Reforma tributária de 2014.....	40
5.2 Elementos da CGAA prevista no artigo 26.º, n.º 2 do CGT.....	43
5.3 O procedimento do art. 119 – A do CGT.....	45
<b>CONCLUSÃO</b> .....	46
<b>Jurisprudência</b> .....	49
<b>Bibliografia</b> .....	52

<b>Documentos Eletrônicos e outras Fontes de Informação.....</b>	<b>55</b>
--	-----------

## Abreviaturas

AC	Acórdão (s)
AGT	Administração Geral Tributária (Angola)
AL	Alínea
ART	Artigo (s)
ATA.	Autoridade Tributária e Aduaneira
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
CAAD	Centro de Arbitragem Administrativa
CC	Código Civil
CDT	Convenção sobre Dupla Tributação
CE	Comissão Europeia
CEAA	Cláusulas especiais anti-abuso
CFR.	Conferir
CGAA	Cláusula Geral Anti-Abuso
CGT	Código Geral Tributário (Angola)
CIRS	Código do Imposto sobre o Rendimento das pessoas Singulares
CIRC	Código do Imposto sobre o Rendimento das pessoas Coletivas
CMOCDE	Convenção Modelo da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Económico
CPA	Código de Procedimento Administrativo
CPTA	Código de Processo nos Tribunais Administrativos
CPPT	Código de Procedimento e Processo Tributário
CRA	Constituição da República de Angola
CRP	Constituição da República Portuguesa
DL	Decreto Lei
EM	Estados-Membros
IRT	Imposto sobre o Rendimento do Trabalho
LGT	Lei Geral Tributária
OCDE	Organização para Cooperação e Desenvolvimento Económico
PROC	Processo (s)
PPT	Teste do Propósito Principal

RGIT	Regime Geral das Infrações Tributárias
RJAT	Regime Jurídico da Arbitragem Tributária
SGPS	Sociedade Gestora de Participações Sociais
STA	Supremo Tribunal Administrativo
STJ	Supremo Tribunal de Justiça
TCAS	Tribunal Central Administrativo Sul
TCAN	Tribunal Central Administrativo Norte
TJUE	Tribunal de Justiça da União Europeia
TC	Tribunal Constitucional
UE	União Europeia

## Introdução

A presente dissertação tem como objeto principal o estudo da CGAA e o seu procedimento de aplicação como medidas de combate ao planeamento fiscal abusivo. Os dois grandes focos de análise serão as várias formas de planeamento fiscal e a introdução da CGAA no ordenamento português e angolano. Todavia, durante o percurso, importará abordar vários sub-temas relevantes para uma melhor compreensão do trabalho.

O contribuinte, que se sujeita a múltiplas novas formas de tributação, tem procurado reduzir o impacto dos fenómenos tributários no seu rendimento. Para o efeito, socorre-se do planeamento fiscal onde, por um lado, utiliza determinados benefícios fiscais, certas exclusões, deduções e isenções disponibilizadas pelo legislador e, por outro lado, escolhe a opção fiscalmente mais favorável entre as diversas soluções que a própria lei fiscal lhe permite. A título de exemplo desta última situação temos as situações em que a lei fiscal permite a escolha entre dispor ou não de contabilidade organizada, entre optar pela tributação em sede de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares por taxas liberatórias ou pelo englobamento dos rendimentos ou ainda a opção ou não pelo regime simplificado. Já no plano internacional, que envolve a conexão entre duas ou mais jurisdições, o planeamento fiscal assenta no facto de os sistemas fiscais nacionais serem diferentes, o que dá a oportunidade ao contribuinte de escolher as jurisdições com um sistema fiscal mais favorável.

Ao explorar cada vez com maior intensidade as debilidades da lei, localizando e deslocalizando as suas empresas e o seu capital com o propósito de obter uma maior poupança fiscal, o contribuinte vai promovendo o aumento do planeamento fiscal abusivo, utilizando por vezes meios fraudulentos<sup>1</sup>, gerando uma perda substancial da receita dos Estados que, conseqüentemente, procuram formas de combatê-lo.

Para assegurar esse fim, os Estados intensificaram e adoptaram um conjunto de medidas que procuram dar uma resposta rápida e eficaz ao fenómeno da elisão fiscal, melhorando o sistema fiscal, alargando a base de incidência e consagrando meios administrativos que garantam uma cobrança efectiva das receitas, para que possam implementar e financiar as políticas do governo no âmbito de uma economia diversificada. A CGAA foi

---

<sup>1</sup> Como exemplo, veja-se o acórdão Lankhorst-Hohorst do Tribunal de Justiça de 12 de Dezembro de 2002, Processo n.º C-324/00 e o acórdão do Tribunal de Justiça de 12 de Setembro de 2006, Cadbury-Schweppes, Processo n.º C-196/04.

introduzida na LGT portuguesa, no CGT angolano e na CDT celebrada entre os dois Estados<sup>2</sup>, com base na CMOCDE, refletindo o PPT (Teste do Propósito Principal)<sup>3</sup> que desconsidera certos negócios artificiais, cujo o ónus de demonstração recai sobre a AT.

A consagração daquela cláusula levou-nos a questionar o seguinte: em que medida a CGAA é importante para os sistemas fiscais em apreço? Esta é uma das questões que procuraremos responder ao longo da dissertação.

A metodologia utilizada para concretizar os objetivos de investigação desta dissertação foi o método de investigação qualitativo, por meio da análise documental das fontes imediatas do direito, nomeadamente a *lei* como método fundamental da investigação teórica, fontes mediatas tais como a jurisprudência, doutrina e os princípios fundamentais de direito, consciente que, ao longo das diferentes fases do estudo deste ramo complexo do Direito, a relevância da CGAA foi questionada.

Assim, estruturámos o trabalho em 5 capítulos: no Capítulo I abordaremos a natureza e âmbito do estudo realizado, definindo as formas de planeamento fiscal no âmbito interno e internacional. No Capítulo II faremos breves considerações sobre a CDT entre Portugal e Angola e o seu papel no combate à elisão fiscal. No Capítulo III iremos analisar a CGAA e o plano de Ação BEPS no reforço ao combate à elisão fiscal, a fronteira entre a elisão e a gestão fiscal<sup>4</sup> no âmbito do princípio da autonomia privada. O Capítulo IV versa sobre a introdução da CGAA na ordem jurídica portuguesa, elementos e procedimento para ser aplicada. Finalmente, no Capítulo V propomo-nos a falar sobre a introdução da CGAA no CGT Angolano, não sem antes deixarmos algumas considerações sobre a reforma fiscal de 2014 ocorrida em Angola, e terminaremos com a conclusão.

---

<sup>2</sup> Cfr. art. 28.º, n.º 2, da CDT Portugal/Angola.

<sup>3</sup> Cfr. art. 29.º, (9) da CMOCDE.

<sup>4</sup>*Idem.*

## CAPÍTULO I – O PLANEAMENTO FISCAL

A ideia de planeamento consiste num acto voluntário e coordenado, conduzido com o propósito de atingir fins determinados ou objetivos prefixados. Em regra, o termo está relacionado com o planeamento empresarial ou o planeamento estatal<sup>5</sup>.

O planeamento fiscal<sup>6</sup> é um direito constitucionalmente enquadrado nas liberdades de iniciativa económica e nas liberdades da empresa, previstas nos artigos 61.º, 80.º, al. c) e no artigo 86.º da CRP, bem como nas liberdades de livre iniciativa económica e empresarial previstas nos artigos 38.º e 89.º, al. b) da CRA<sup>7</sup>. Partindo do princípio de que a poupança fiscal *per se* não constitui uma ilicitude, os contribuintes por vezes tudo fazem para reduzir o valor pago nos impostos<sup>8</sup>, optando por adoptar comportamentos que extravasam a legitimidade do planeamento fiscal.

Segundo a definição do Professor SALDANHA SANCHES, o planeamento fiscal legítimo “*consiste numa técnica de redução da carga fiscal pela qual o contribuinte renuncia a um certo comportamento por este estar ligado a uma obrigação tributária ou escolhe, entre as várias soluções que lhe são proporcionadas pelo ordenamento jurídico, aquela que, por acção intencional ou omissão do legislador fiscal, está acompanhada de menos encargos fiscais*”, enquanto que o planeamento fiscal ilegítimo “*consiste em qualquer comportamento de redução indevida, por contrariar princípios ou regras do ordenamento jurídico tributário, das onerações fiscais de um determinado sujeito passivo*”<sup>9</sup>.

De forma a compreender quais os comportamentos dos contribuintes que se inerem no âmbito do planeamento legítimo e ilegítimo, cabe desenvolver esta delimitação.

---

<sup>5</sup> Vd, SANTOS, António Carlos dos (2009), “*in Fiscalidade n.º 38, Planeamento Fiscal, Evasão Fiscal, Elisão Fiscal – O fiscalista no seu labirinto*”, p. 62.

<sup>6</sup> Cfr, DOS SANTOS, António Carlos / SANCHES, J.L. Saldanha / BRIGIDO, Sandrina / MARTINS, António / DE ALMEIDA, José / MORAIS, Rui Duarte / VASQUES, Sérgio / MATIAS, Vasco Valdez / TORRES, Manuel Anselmo / Viera de Almeida & Associados (2009), *Fiscalidade (revista de direito e gestão fiscal)*, p. 91.

<sup>7</sup> De acordo com os Ac. do TCA-S no Proc. n.º 4255/10, de 15.2.2011, Relator: Juiz Desembargador José Correia; Proc. n.º 3877/10, de 20.11.2012, Relator: Juiz Desembargador Pedro Vergueiro, conforme citado por: DOURADO, Ana Paula, “*Direito Fiscal (2020) 5.ª ed, Almedina, p. 295.*”

<sup>8</sup> Sobre o tema, Cfr, CALDAS, Marta “*O Conceito de Planeamento Fiscal Agressivo: Novos Limites ao Planeamento Fiscal? 2016, 2.ª, Edição de 2015, Almedina, p. 11.*”

<sup>9</sup> SANCHES, J.L. Saldanha, “*Os limites do planeamento fiscal – Substância e forma no direito fiscal Português – comunitário e internacional*”, Coimbra editora, p. 21.

## 1.1 Planeamento Fiscal (*intra legem e secundum legem*)

Importa-nos expor a definição formulada no DL português n.º 29/2008, de 25 de Fevereiro, artigo 3.º, al. a), “*qualquer esquema ou atuação que determine, ou se espera que determine, de modo exclusivo ou predominante, a obtenção de uma vantagem fiscal por sujeito passivo do imposto*”. Em causa, está o acto em que o contribuinte aproveita os benefícios ou exclusões fiscais legalmente previstas quer literalmente quer no seu espírito, explorando alternativas<sup>10</sup> disponibilizadas pela lei (por exemplo, a isenção para estimular a regionalização e nesse caso o contribuinte fixa-se na região; conceber benefícios fiscais para estimular o emprego)<sup>11</sup>.

## 1.2 Evasão Fiscal (*contra legem*) na proteção do bem jurídico consubstanciado nas receitas fiscais

A Evasão Fiscal<sup>12</sup> compreende vários tipos de infrações tributárias e consiste no acto<sup>13</sup> no qual o contribuinte viola ostensivamente a lei, e cuja lei fiscal declara punível<sup>14</sup>, quer se trate de uma pessoa singular, quer pessoa coletiva ou outra entidade equiparada<sup>15</sup>. Ora, o contribuinte age *contra legem*<sup>16</sup>, por exemplo, no crime de fraude fiscal simples<sup>17</sup> ou fraude fiscal qualificada<sup>18</sup>. Para o efeito, geralmente utiliza jurisdições fiscais diferentes, motivado pela intenção exclusiva de diminuir a carga tributária ou minimizar os seus dispêndios, alterando a residência dos sujeitos passivos para a localização mais favorável, ou então instalando “estruturas” que na verdade não desempenham outra função que não seja permitir essa diminuição, sendo nada mais do que uma fraude fiscal. E, portanto, os Estados preocupados

---

<sup>10</sup> Sobre as alternativas fiscais, Vd. MACHADO, Jónatas E. M. / COSTA, Paulo Nogueira (2019), 3.ª Ed, *Manual de Direito Fiscal “perspetiva multinível”* Almedina., p. 477 - 478.

<sup>11</sup> PIRES, Rita Calçada (2018), “*Manual de Direito Internacional Fiscal*”, Almedina, p. 149.

<sup>12</sup> Referindo-se a Inexistência de facto tributário à Evasão e Fraude Fiscais, Cfr, DOURADO, Ana Paula (2020), *op. cit.*, p. 293.

<sup>13</sup> No mesmo sentido sobre a distinção. Cfr, NETO, Serena Cabrita / TRINDADE, Carla Castelo (2020), Volume 1, “*Contencioso Tributário – procedimento, princípios e garantias*” Almedina, p. 423.

<sup>14</sup> Se em Portugal o legislador português revogou o Título V da LGT pela Lei n.º 15/2001, de 05-06 criando o RGIT, em Angola o legislador fiscal mantém as Infrações Tributárias no Título IV do CGT.

<sup>15</sup> MARTINS, Jesuíno (2012), “*Infrações Fiscais*”, Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, p. 11.

<sup>16</sup> Cfr; PEREIRA, Manuel Henrique (2014), 5ª Ed, “*Fiscalidade*” Almedina, p. 473.

<sup>17</sup> *Ibidem*, p. 483 e ss.

<sup>18</sup> Cfr, art.ºs 103.º e 104.º, do RGIT e art.ºs 172.º e 173.º do CGT.

criam medidas de combate e prevenção contra esta prática evasiva e fraudulenta dos contribuintes<sup>19</sup>.

Para proteger o interesse patrimonial do Estado, o legislador tipificou no RGIT<sup>20</sup> e no CGT as normas para combater os crimes e contra-ordenações fiscais (infrações<sup>21</sup> administrativas ou infrações criminais), e suas sanções específicas, apesar destes regimes por si só não se mostrarem auto-suficientes<sup>22</sup>.

Na verdade, são pesadas as consequências anti-sociais provocadas pela evasão fiscal, a saber<sup>23</sup>:

- a) Acréscimo do ónus tributário sobre o sujeito passivo que cumpre com as suas obrigações fiscais;
- b) Redução das receitas públicas e consequente diminuição dos recursos necessários para o desenvolvimento das prestações sociais e serviços prestados pelo Estado;
- c) Incumprimento do princípio da igualdade na justa distribuição dos encargos tributários no âmbito da capacidade contributiva dos contribuintes.

De salientar que, no âmbito da relevância dos impostos para o Estado realizar os objetivos de justiça social imposta pela sua amplitude democrática, ao surgirem actos que impliquem agressões graves ao património do Estado-fisco, ao infrator deverão ser aplicadas as sanções mais graves do ordenamento jurídico, designadamente a coima, multa ou pena de prisão<sup>24</sup>.

---

<sup>19</sup> Vd, PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas (2014), *op. cit.*, p. 473.

<sup>20</sup> Tipificar as infrações tributárias em lei formal é uma obrigação constitucional ao abrigo do artigo 165.º, n.º 1, alíneas c) e d), e n.º 2, da Constituição da República Portuguesa. Sobre a obrigatoriedade de tipificar as infrações tributárias, veja-se, DOURADO, Ana Paula (2020), *op. cit.*, p. 301.

<sup>21</sup> Às infrações aos regimes aduaneiros e às infrações fiscais, quer preencham tipos legais de crimes ou tipos legais de contra-ordenação, aplica-se o RGIT.

<sup>22</sup> Neste sentido, ao abrigo do art. 4.º do RGIT aplicam-se subsidiariamente em função da natureza da infracção fiscal o seguinte Direito complementar: o código Penal e o Código de Processo Penal aos crimes e ao seu processamento; aplica-se o Regime Geral do Ilícito de Mera Ordenação Social, às contra-ordenações, ao abrigo do Decreto-Lei – 433/82, de 27 de Outubro.

<sup>23</sup> Vd, ANDRADE, João da Costa (2012), “*A Erosão da Fundamentação do Discurso Punitivo em Matéria de Imposto entre a Violência e a Barbárie*” Coimbra Editora, p. 9.

<sup>24</sup> *Ibidem*, p. 11.

### 1.3 A elisão fiscal ou abuso de normas fiscais (*extra-legem*)

A *elisão fiscal* ou *fraude à lei fiscal* como também é chamada<sup>25</sup>, corresponde ao conceito de *planeamento fiscal abusivo*, e ocorre quando o contribuinte tem uma conduta aparentemente lícita que gera uma vantagem fiscal não admitida pelo ordenamento tributário. Pese embora a atuação do contribuinte não seja contrária à lei (em oposição à evasão fiscal que se traduz na violação directa a lei<sup>26</sup>), a vantagem fiscal obtida não é admitida pelo ordenamento tributário<sup>27</sup> por ter sido obtida pela utilização de actos ou negócios jurídicos onde há artificialidade, ou seja por uma conduta essencial ou principalmente dirigida com manifesto abuso das formas jurídicas.

Em todo o caso, importa-nos em resumo expor algumas razões<sup>28</sup> fundamentais que causam a elisão fiscal:

- a) O *comportamento racional do contribuinte*; que tudo faz para maximizar os lucros;
  - i) Em alguns casos o ambiente cultural em que o contribuinte está inserido, é susceptível de causar elisão fiscal na medida em que se o contribuinte entender que as receitas públicas não têm sido geridas de acordo com o interesse colectivo por alguns funcionários públicos e que para além da má gestão e injustiça na distribuição da riqueza entende haver indícios de corrupção; a falta de formação e escassez de cultura tributária dos contribuintes;
    - ii) Que ao sentir que o sistema fiscal é injusto tende a resistir ao pagamento dos impostos, pelo facto da carga fiscal ser elevada;
    - iii) A falta de formação e escassez de cultura tributária dos contribuintes também tende a ser uma das razões que motivam a elisão fiscal.
  - b) A *complexidade dos sistemas fiscais*, sendo ocasionalmente favorável para o contribuinte mais informado tirar proveito do quadro jurídico-fiscal precário e, maximizar os lucros e minimizar o encargo fiscal;
  - c) Pelo carácter tipológico do direito fiscal, optando pelo meio artificial que escapa às normas tributárias ou procurando as normas fiscalmente menos onerosas<sup>29</sup>.

<sup>25</sup> No mesmo sentido, Cfr; NETO, Serena Cabrita / TRINDADE, Carla Castelo (2020), op. cit., p. 423.

<sup>26</sup> COURINHA, Gustavo Lopes (2004) op. cit., p. 15.

<sup>27</sup> *Idem*.

<sup>28</sup> Sobre o mesmo tema vd, MACHADO, Jónatas E. M. / COSTA, Paulo Nogueira da (2019), op. cit., p. 479 e ss).

<sup>29</sup> Cfr, as causas da elisão fiscal. MACHADO, Jónatas E. M. / COSTA, Paulo Nogueira da (2019), op. cit., p. 479 e ss).

### 1.3.1 A Elisão Fiscal Internacional

No contexto do regime das CDT's, a elisão fiscal internacional<sup>30</sup>, enquanto fenómeno a reprimir pelo abuso<sup>31</sup> de Direito, não se diferencia da elisão fiscal interna, pois nas duas situações não está obrigatoriamente em causa, um comportamento ilícito pelo qual o sujeito passivo viola a sua obrigação tributária (em conexão com mais do que um ordenamento jurídico), mas sim estamos perante comportamentos (em princípio) lícitos, por si só, praticados no contexto da esfera de liberdade de organização mais racional dos interesses do sujeito passivo, diante de diversos regimes fiscais de diferentes ordenamentos jurídicos<sup>32</sup> e cujo procedimento permite reduzir a carga fiscal que, porém, esta tal prática é considerada abusiva<sup>33</sup>.

Assim, o momento atual tem revelado alterações significativas com a extensão do Direito Fiscal Internacional, principalmente ao tema da luta contra a elisão fiscal no âmbito da globalização<sup>34</sup>.

As empresas multinacionais preferem usar modelos de gestão integrados, prescindindo da cadeia de produção e centros de atividade por locais mais distantes entre si, devido ao custo fiscal reduzido. Em resposta, os Estados vão procurando estabelecer estruturas fiscais apelativas ao investimento e, dinamizar a economia no quadro internacional, optando pela baixa progressiva dos impostos sobre as empresas, gerando esquemas de tributação com privilégio e incentivando uma constante concorrência fiscal. Simultaneamente, vem ocorrendo por parte dos consultores a democratização do planeamento fiscal, a indústria da consultoria vem testando os limites do que é permitido e pressionando as AT modernas.

---

<sup>30</sup> Sobre as diferentes denominações veja-se; NETO, Serena Cabrita / TRINDADE, Carla Castelo (2020), op. cit., p. 422.

<sup>31</sup> Sobre as circunstâncias objetivas do abuso, Cfr. Ac. Emsland-Starke, C-110/99, 39 e 52.

<sup>32</sup> Cfr. XAVIER, Alberto, com a colab: PALMA, Clotilde Celorico / XAVIER, Leonor, “*Direito Tributário Internacional*”, (2020), 2ª Ed atualizada, Almedina, p, 351.

<sup>33</sup> Sobre o carater abusivo, Cfr. COURINHA, Gustavo Lopes (2009), “*A Clausula Geral Anti-Abuso no direito tributário: contributos para a sua compreensão*” Almedina, p. 18.

<sup>34</sup> Cfr, VASQUES, Sérgio (2019), 2.ª Ed, “*Manual de Direito Fiscal*, Almedina, p. 121.

## CAPÍTULO II - A CDT ENTRE PORTUGAL E ANGOLA

Uma das mais presentes preocupações no âmbito da fiscalidade internacional consiste no combate à elisão, visto ser causa de erosão da tributação ou deferimento do pagamento do imposto devido<sup>35</sup>, este é um dos motivos para a celebração de CDT's.

De acordo com LUÍS EDUARDO SCHOUERI “os acordos internacionais em matéria tributária se apresentam, como o instrumento de que se valem os Estados para, através de concessões mútuas, diminuírem ou impedirem a ocorrência do fenómeno da bitributação internacional em matéria do imposto sobre a renda, além de meio para o combate à evasão fiscal”<sup>36</sup>. Assim, aos 18 de Setembro de 2018 foi assinada em Luanda a CDT entre a Portugal e Angola em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, visando também: promover o combate à fraude e à evasão Fiscal<sup>37</sup>; cooperar para o desbravamento fiscal do investimento entre ambos e assim fomentar a internacionalização e a aproximação entre sociedades comerciais dos dois Estados.

A CDT entrou em vigor aos 22 de Agosto de 2019 e representa claramente um incentivo à captação mútua de investimento<sup>38</sup>. A CDT constitui uma fonte imediata de direitos e obrigações, e pode ser invocada perante os tribunais no âmbito do *princípio da eficácia direta e imediata*<sup>39</sup> ao abrigo do art. 8.º, n.º 2 da CRP e artigo 13.º, n.º 2 da CRA<sup>40</sup>. A CDT começa a vigorar na sua qualidade de direito internacional e para tal não carece sequer de transformação ou regra de execução, caso a caso. Porém, o tratado é de conteúdo especificamente tributário e obedece nas suas diretrizes fundamentais ao CMOCDE<sup>41</sup> que “*não é um verdadeiro tratado, mas sim, uma convenção-tipo*”<sup>42</sup> que se limita a traçar um modelo que Portugal deverá seguir, isto é, são *simples recomendações*” como sustenta o professor ALBERTO XAVIER<sup>43</sup>, tal como

<sup>35</sup> A respeito do combate à fraude e à evasão fiscal veja-se, PIRES, Rita Calçada (2018), *op. cit.*, p. 46 – 47.

<sup>36</sup> Rothmann, s.d./87; 150, citado em SCHOUERI, Luís Eduardo (1995), “*planejamento fiscal através de acordos bitributação – treaty shopping*”, editora revista dos tribunais, p. 16.

<sup>37</sup> Vd. Ministério das Finanças. (2019). “Resolução da Assembleia da República n.º 23/2019”. *Diário da República 1ª série, n.º 32* – 14 de Fevereiro de 2019.

<sup>38</sup> ANGOLA, Jornal (2018), *Op cit.*

<sup>39</sup> Cfr. XAVIER, Alberto, com a colab: PALMA, Clotilde Celorico / XAVIER, Leonor, “*Direito Tributário Internacional*”, (2020), 2ª Ed atualizada, Almedina, p, 118.

<sup>40</sup> Cfr, a este respeito, MACHADO, Jónatas E. M. | DA COSTA, Paulo Nogueira | MACAIA, Osvaldo (2015), “*Direito Fiscal Angolano: Segundo a Reforma de 2014*”, Coimbra Editora, p. 115.

<sup>41</sup> O MCOCDE surgiu em 1963 com a adoção do relatório apresentado pelo comité Fiscal do Projecto de Convenção de Dupla Tributação em Matéria de Rendimento e de Património” Cfr, *Idem*, p. 127.

<sup>42</sup> Veja-se a este respeito, XAVIER, Alberto, “*Direito Tributário Internacional*”, (2020), 2ª Ed atualizada, Almedina, p, 99.

<sup>43</sup> *Ibidem*, p, 104.

sucedem com a maioria dos tratados celebrados por Portugal<sup>44</sup>. Desta forma, Angola pese embora não seja membro da OCDE, negociou a CDT com Portugal com base na CMOCDE e, no entanto, faz parte do quadro inclusivo<sup>45</sup> do Plano de combate à Erosão da Base e transferência indevida de lucros (BEPS) da OCDE, que por via do Centro de Política e Administração Fiscal (CTPA) confere suporte ao colocar em prática os 4 standards mínimos BEPS e presta auxílio técnico, produzindo documentos de trabalho e estudos no sector<sup>46</sup>. Sempre que ocorra certa dúvida as partes podem recorrer à CMOCDE em busca de ajuda e em particular aos comentários, apesar de na prática dever ser sempre aplicada a CDT em vigor.

Por conseguinte, Portugal e Angola assinaram também um Acordo de Assistência Administrativa Mútua e Cooperação no âmbito Fiscal, que entrou em vigor no dia 1 de Janeiro de 2020, sendo uma resposta central da fiscalidade ao impacto provocado pela globalização. A CDT aplica-se aos seguintes Impostos<sup>47</sup>:

Tabela n.º 1 – Incidência objetiva da CDT<sup>48</sup>

<b>CDT – Impostos Aplicáveis</b>
Portugal
IRS
IRC
Derramas
Angola
Imposto sobre o Rendimento do Trabalho
Imposto Industrial
Imposto Predial Urbano sobre Rendas
Imposto sobre a Aplicação de Capitais

<sup>44</sup> Veja-se a este respeito, XAVIER, Alberto (2020), *Op. cit.*, p. 103.

<sup>45</sup> <https://agt.minfin.gov.ao/PortalAGT/#!/institucional/actividades-internacionais>, última consulta dia 17-03-2022.

<sup>46</sup> Os Estados não membros da OCDE, podem participar na revisão sistemática do Modelo. *Op. cit.*, p. 104.

<sup>47</sup> Cfr, art.º 2.º, da CDT.

<sup>48</sup> Cfr, *Diário da República de Angola*, 1.ª série N.º 32 – 14 de Fevereiro de 2019.

Por seu turno, podemos entre outros fins e objectivos previstos na Convenção, destacar os seguintes:

- a) Uma limitação do montante máximo de imposto a cobrar na fonte;
- b) Cláusulas para cruzar informações inerentes a valores;
- c) Normas contabilísticas e enquadramento tributário entre os Estados;
- d) Uma definição alargada de *estabelecimento estável*;
- e) Uma taxa de retenção na fonte aplicável aos pagamentos de honorários pela prestação de quaisquer serviços técnicos, de gestão e de consultoria, com algumas exceções;
- f) A tributação na fonte de transferências indiretas de imóveis;
- g) Um crédito de imposto.

Por outro lado, ficaram de fora do âmbito de aplicação da Convenção a tributação dos rendimentos e lucros derivados do petróleo e gás.

Assim, atendendo o facto dos benefícios da CDT terem como requisito para a sua aplicabilidade o *teste do objetivo principal - PPT* conforme a Convenção Multilateral para Introduzir Medidas nos Tratados para Prevenir a Erosão das Bases Fiscais e Transferências de Lucros (MLI) a CDT prevê a cláusula de limitação do montante máximo de imposto a cobrar na fonte, cláusulas de trocas de informações entre a AT e a AGT, *cláusulas especiais anti-abuso* e uma inovação em termos de CDT que é a introdução de uma CGAA<sup>49</sup>, sendo esta última o epicentro do nosso trabalho. É uma das recentes CDT's assinadas por Angola a par da com os Emirados Árabes Unidos<sup>50</sup> e com Cabo-verde. “*O combate à elisão fiscal internacional faz-se, geralmente no quadro das CDT e de outros acordos, sendo em regra bilaterais (ou de instrumentos comunitários) relativos à assistência mútua*”<sup>51</sup>.

---

<sup>49</sup> Definida por Saldanha Sanches como “*a norma que permite à Administração Tributária, caso consiga demonstrar que uma certa forma jurídica foi utilizada somente para obter uma redução ou vantagem inaceitável da carga fiscal – inaceitável por se realizar contra uma intenção contrária e claramente expressa pelo legislador fiscal – anular os efeitos fiscais desse negócio jurídico*”, SANCHES, J.L. Saldanha/DOURADO, Ana Paula/ SANTOS, Carlos António/ SANTOS, Cristina / OLIVER, David / DE CAMARA/ SOUSA, Francisco / VANISTENDAEL, Frans / HAMAEEKERS, Hubert / PINTO, Miguel Silva / MORTON, Paul / RAAD, KEES VAN / PINA, Rita Tavares / RAVENTOS, Stella / BILL, Stephen (2003), *planeamento e concorrência fiscal Internacional*, p. 319.

<sup>50</sup> Com entrada em vigor a 28 de Março de 2020, aplicável a factos tributários verificados após dia 31 de Dezembro de 2020. Cfr, <https://agt.minfin.gov.ao/PortalAGT/#!/institucional/acordos>. Última consulta dia 18 de Março de 2022.

<sup>51</sup> Sobre os fundamentos dos limites ao planeamento fiscal internacional, vide DOS SANTOS, António Carlos/SANCHES, J.L. Saldanha / BRIGIDO, Sandrina / MARTINS, António / DE ALMEIDA, José / MORAIS,

## 2.1 O Artigo 28.º da CDT, uma CGAA como recomenda a OCDE?

É uma inovação necessária em sede de política fiscal, pois num passado recente as CDT não continham CGAA e os casos de abusos na atribuição do rendimento eram tratados de forma separada segundo as disposições específicas das convenções<sup>52</sup>. Ora, de acordo com o n.º 1 da CDT, as outras normas anti abuso domésticas são também aplicáveis. O n.º 2 é de facto uma CGAA, e reflete a PPT (teste do principal propósito) que consta do art. 29.º (9) da CMOCDE, introduzida na convenção pelos Estados em coerência com a ação 6 do Plano de Ação BEPS destinada a combater o potencial de artificialidade do atual planeamento fiscal internacional, ou seja, é uma representação simplificada da cláusula geral de limitação de benefícios que naturalmente traduz-se num teste do objetivo principal.

Desta forma, esta CGAA permite proteger<sup>53</sup> a receita fiscal de cada um dos países e impedir que tenham que suportar a redução significativa de receitas em virtude do planeamento fiscal ilegítimo, desaplicando o regime da CDT nos casos em que a mesma esteja a ser abusivamente aproveitada.

O texto do artigo 28.º, n.º 2 da CDT vai de encontro à ação 6 do fenómeno BEPS que tem por base o combate à utilização abusiva das CDT's principalmente na procura pelo acordo mais favorável, sendo esta uma das razões principais para erosão da base tributável e a deslocalização do rendimento. Ora, as convenções mais antigas não diziam quase nada, portanto era uma discussão mais teórica nos tribunais, deste modo, o artigo 28.º, n.º 1 já acautelou essas situações, prevendo o seguinte “*nunca vamos interpretar as normas da própria convenção, de modo a impedir a aplicação das disposições das normas anti-abuso previstas na lei doméstica de qualquer um dos Estados*”.

Vejamos, no caso da CGAA do art. 38.º, n.º 2, da LGT numa situação em que se diz que Portugal não pode tributar certos rendimentos por alguma razão por que a norma não permite, se aplicar a norma anti-abuso já poderá tributar. Quando é que isso estará em questão?

---

Rui Duarte / VASQUES, Sérgio / MATIAS, Vasco Valdez / TORRES, Manuel Anselmo / Viera de Almeida & Associados (2009), *Fiscalidade (revista de direito e gestão fiscal)*, p. 68.

<sup>52</sup> No mesmo sentido veja-se, TEIXEIRA, Glória (2016), 4ª Ed, “*Manual de direito fiscal*”, Almedina, p. 281 – 282.

<sup>53</sup> A título de exemplo: Angola quer garantir que o seu poder tributário em relação ao petróleo que é extraído seja sempre possível tributar em Angola), por algum receio de que a CDT fosse de certo modo um obstáculo para aplicação das normas anti-abuso, decidiram introduzir esta norma.

Estará em questão quando com a aplicação da CGAA um dos Estados mudar a qualificação jurídica do rendimento.

A título de exemplo veja-se o caso em que a CMOCDE prevê que os pagamentos de royalties pelo uso de uma marca só podem ser tributados no Estado da residência e não no Estado da fonte. Se o Estado da fonte utilizar a CGAA e disser que não estão em causa verdadeiros royalties, mas sim uma forma disfarçada de distribuir dividendos, aí alterava-se a qualificação jurídica dos rendimentos e com efeito já seria susceptível de tributação no Estado da fonte, porque a CDT já permitia a tributação no Estado da fonte.

A dificuldade estaria nessa questão, mas que na CDT entre Portugal e Angola os Estados por meio do artigo em apreço decidiram expressamente prever, que não se poderia interpretar essa convenção para impedir a aplicação das disposições anti-abuso.

## 2.2 A política BEPS do artigo 26.º da CDT

A norma reforça a cooperação internacional entre a AT e AGT por via do cruzamento de dados disponíveis e através da intercomunicação entre ambas. Ora, a CMOCDE prevê no n.º 1, do art. 26.º a troca de informações<sup>54</sup> a pedido nos casos em que exista importância previsível para a administração, independentemente do interesse nacional do Estado requerido. Pelo exposto a AGT e a AT no âmbito da CDT trocarão informações essenciais ao aplicar o presente tratado e os Estados não poderão invocar o sigilo bancário<sup>55</sup>.

Por seu turno, esta norma é uma limitação recíproca da soberania fiscal administrativa<sup>56</sup>, bem como uma transposição das orientações da CMOCDE<sup>57</sup> e nos remete para o regime de comunicação dos esquemas de planeamento fiscal<sup>58</sup> fixado pelo Decreto-Lei português n.º 29/2008, de 25 de Fevereiro que visa concretizar uma orientação do programa do XVII Governo Constitucional concernente ao reforço da eficácia no combate à fraude e evasão fiscal, adotando medidas que estejam de acordo com as melhores práticas europeias e internacionais, atendendo ao facto dos sistemas fiscais modernos basearem-se na obrigação do contribuinte fornecer informações como exposto no preâmbulo do referido DL, observando a atual necessidade de incidir sobre as entidades prestadoras de serviços de consultoria em matéria fiscal o fornecimento de informações sobre factos tributários e os demais temas afins, pela relevância cada vez maior que as entidades vão tendo no comportamento e modo de atuação dos contribuintes<sup>59</sup>.

Por outro lado, entre as diversas medidas que os outros Estados Africanos próximos de Angola têm vindo a incrementar nos seus sistemas jurídicos destacam-se *a troca de informações*, a título de exemplo temos:

- a) O art. 25.º da CDT entre a República da Namíbia e Canadá;
- b) O art. 27.º da CDT entre a República da África do Sul e a República dos Camarões;

---

<sup>54</sup> Sobre a importância da troca de informações e assistência mútua veja-se, PIRES, Rita Calçada (2018), Pré-impressão, “*Manual de Direito Internacional Fiscal*”, Almedina, p. 50.

<sup>55</sup> A este respeito veja-se, DOURADO, Ana Paula (2018) “*Governança Fiscal Global*”, 2ª Ed, Almedina, p. 307 e ss.

<sup>56</sup> Veja-se SANCHES, J.L Saldanha. Op cit., p. 82.

<sup>57</sup> Cfr, COURINHA, Gustavo Lopes, “*Estudos de Direito Internacional Fiscal*”, (2015), AAFDL Editora, Reimpressão 2019, p, 305.

<sup>58</sup> Veja-se; NETO, Serena Cabrita / TRINDADE, Carla Castelo (2020), op. cit., p. 442 e ss.

<sup>59</sup> *Ibidem*, p. 443.

Ambas as disposições com o objectivo de reforçar o combate à fraude. Assim, importa realçar a obrigação de fornecer informações no âmbito do intercâmbio de informações à administração fiscal sobre esquemas ou atuações de evasão e elisão fiscal que os consultores fiscais e instituições financeiras propõem, promovem ou comercializam.

Citando a redação do art. 7.º do DL (português) – 29/2008<sup>60</sup>, os contribuintes, instituições de crédito e outras instituições financeiras: advogados, consultores, técnicos e revisores oficiais de conta ou outros promotores, devem prestar as seguintes informações<sup>61</sup>:

i. Revelar com detalhes os esquemas de planeamento fiscal apresentados a clientes ou demais interessados para melhorar a transparência e justiça do sistema fiscal -indicar as formas de negócios jurídicos – indicar estruturas das sociedades – conhecer e apresentar as operações e transações propostas e prestar informações acerca da vantagem fiscal que pretende;

ii. Indicar se a base legal referida tem repercussão ou respeita a vantagem fiscal pretendida;

iii. O nome ou denominação, endereço, NIF do promotor para garantir previsibilidade e rigor na aplicação da CDT, pois assenta na linha de combate ao fenómeno BEPS e faz parte das políticas implementadas<sup>62</sup> pelas autoridades.

No caso, os Estados comprometem-se ao sigilo pelas informações, com as devidas ressalvas. A troca de informações admite a possibilidade da AT organizar uma base de dados interna ligada aos esquemas de planeamento fiscal, mas que por sua vez admite a partilha pública dos esquemas de planeamento fiscal considerados elisivos e que sejam suscetíveis de fazer com que as normas anti-abuso sejam aplicadas<sup>63</sup>.

---

<sup>60</sup> Cfr, DR n.º-39/2008, Série I de 2008-02-25 – PT.

<sup>61</sup> Veja-se; NETO, Serena Cabrita / TRINDADE, Carla Castelo (2020), Volume 1, “*Contencioso Tributário – procedimento, princípios e garantias*” Almedina, págs. 442 e ss.

<sup>61</sup> *Ibidem.*, p, 443.

<sup>62</sup> Sobre este tema veja-se, COURINHA, Gustavo Lopes, “*Estudos de Direito Internacional Fiscal*”, (2015), AAFDL Editora, Reimpressão 2019, p. 305.

<sup>63</sup> Trata-se das normas consagradas no ordenamento jurídico português, que têm como finalidade combater determinadas atuações específicas do contribuinte, num contexto ou espaço suscetível de ocorrer um alto risco dos contribuintes adotarem tais práticas abusivas. A título de exemplo veja-se os casos dos artigos 16.º, n.º 5, art.º 43.º, n.º 5 e o 73.º, n.º 6 do CIRS, e em matéria de IRC as normas do regime específico dos preços de transferência previstas no artigo 63.º, as normas relativas a entidades não residentes do artigo 65.º do CIRC, ainda como exemplo, podemos destacar a imputação de rendimentos de entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal

## CAPÍTULO III - A CLÁUSULA GERAL ANTI-ABUSO

### 3.1 Uma realidade no combate ao Planeamento Fiscal abusivo?

A CGAA consiste numa técnica legislativa fiscal, aplicável quer em situações específicas, quer em situações gerais e a todos os tipos de tributos e transações, visando prevenir e reprimir as práticas de elisão fiscal, suprindo a insuficiência de uma interpretação meramente literal por meio de uma interpretação teleológica.

Os contribuintes, arranjam formas de contornar os objetivos materiais do sistema fiscal, através de uma interpretação marginal e meramente formal das normas fiscais, violando um dever de cooperação ou contornando a lei fiscal sem a infringir expressamente. Assim, o legislador fiscal tem adotado mecanismos para proteger o sistema fiscal e salvaguardar a base tributária, destacam-se *as doutrinas anti-abuso, o teste do principal propósito (PPT), as cláusulas especiais anti-abuso (CEAA) e as cláusulas gerais anti-abuso (CGAA)*, das quais nos propusemos descortinar de seguida.

Na verdade, é cada vez maior o número de casos sobre a aplicação da CGAA na Direito Fiscal Europeu, sobretudo por via do TJUE<sup>64</sup> e do CAAD. Trata-se de um critério disponível no sistema fiscal, que permite aferir as regularidades ou irregularidades dos actos do contribuinte. Apesar da norma não ser diretamente violada, o comportamento do contribuinte que procura tornar o espírito da lei será aceite ou não, em relação aos seus resultados ou intenções fiscais, em conformidade.

Deste modo, a CGAA aplica-se aos impostos, e está centrada a dar resposta as variadas questões levantadas pela elisão fiscal, mas, ao fazê-lo, haverá a suscetibilidade de reconhecer e esclarecer os casos que deverão ser condenáveis e os que deverão ser absolvidos, assim, é tarefa da CGAA determinar:

- a) A ineficácia dos procedimentos ou negócios jurídicos planeados por meios ardilosos ou porpenso à fraude e com abuso da lei;

---

com privilégios do art. 66.º do CIRC e por último a norma sobre a subcapitalização prevista no art. 67 do CIRC. Vd. MACHADO, Jónatas E. M. / COSTA, Paulo Nogueira da (2019), op. cit., p. 485.

<sup>64</sup> O TJUE continua a proferir acórdãos sobre este tema, Cfr; Acórdão do Tribunal de Justiça de 26 de Fevereiro de 2019, no Processo *Skatteministeriet v T Danmark*, Proc C-116 / 16 | *Y Denmark*, Proc C-117/16; Acórdão do TJUE de 12 de Maio de 2021, Processo *Luxemburgo E O. / Comissão v. Nos processos T-516/18 e T-525/18*.

- b) Que certa vantagem fiscal foi obtida por via de uma transação abusiva e que não seriam alcançadas, parcial ou totalmente, sem utilização dessa fraude à lei fiscal;
- c) A elisão ou protelação provisória de impostos que seriam obrigatórios o seu pagamento em resultado de factos, actos praticados ou transações comerciais com fim económico idêntico;
- d) A obtenção de certos benefícios fiscais que com certeza não seriam alcançados totalmente ou uma parte sem para tal ter utilizado os meios fraudulentos, executando deste modo a tributação em conformidade com as disposições fiscais aplicáveis na sua ausência e consequentemente não se efetivando o resultado de uma vantagem fiscal pretendida pelo sujeito passivo.

Se não se verificarem os elementos que determinam a aplicação da CGAA, não se poderá falar, com rigor, que estamos perante uma atuação comprovadamente elisiva. Neste sentido, a CGAA indaga obter a anulação de vantagens fiscais de contratos que tenham principalmente como destino evitar um certo encargo fiscal, isto é, impedir que a norma seja utilizada de forma indevida, abordando as transações em que o contribuinte procura tornar a lei fiscal interna ou internacional, e para alcançar este fim a CGAA tem o auxílio de uma intenção legal ou sistemática, que não esteja de forma expressa refletida no espírito da lei, razão pela qual a referida lei foi contornada, em consequência de um comportamento do contribuinte que decide, sem no entanto violar a norma jurídica, dar seguimento ao seu plano (a intenção).

Ao apreciar a existência de uma possível fraude à lei fiscal internacional, o tribunal ou a administração tributária, ao aplicar a CGAA, pode facilmente socorrer-se, principalmente nos casos de elisão fiscal objetiva (situações em que as CDT's não dão bastante pistas relativas aos princípios que os regem), de dogmas e critérios que fixam o seu Direito Tributário interno. Por esse prisma, as normas internacionais ficam sujeitas a uma interpretação realizada com base nos critérios específicos do seu sistema fiscal, assim, a autonomia daquele sub-ramo do Direito Fiscal é contestada.

### 3.2 A CGAA como medida proposta pelo Plano de ação BEPS

A CGAA é uma das medidas de repressão do fenómeno da elisão fiscal internacional e do planeamento fiscal artificial propostas pelo Plano de Ação BEPS<sup>65</sup> da OCDE, apesar da República de Angola não fazer parte da OCDE existe alguma cooperação em matéria de troca de informações<sup>66</sup>, bem como um processo inclusivo que permite Angola e outros países não membros da OCDE e G20 participarem no desenvolvimento de standards no panorama BEPS. O plano de Ação 5 visa combater de modo eficaz as práticas tributárias prejudiciais, observando a transparência e a substância e tendo em conta que a utilização de forma abusiva das Convenções para evitar a Dupla Tributação constitui uma das principais fontes de inquietações inerentes à erosão da base tributável e transferência de lucros, mas que no caso em apreço as normas anti-abuso previstas na lei doméstica concorrem para restaurar a tributação no estado de origem em alguns casos.

Deste modo, a Ação 6, foca-se na prevenção do abuso na utilização de CDT<sup>67</sup>, desenvolvendo deliberações que servem de base e avisos inerentes à conceção de normas domésticas com a finalidade de evitar a concessão de benefícios estabelecidos nas convenções de forma inadequada. Esta visa promover o recurso a cláusulas de limitação de benefícios que previnam a sua manipulação com vista a gerar situações inadequadas de dupla não tributação<sup>68</sup>, isto é, consagra um conjunto de opções para prevenir a utilização abusiva ou indevida de ADT. Assim, Portugal tem introduzido um elevado número de normas especiais anti-abuso nas CDT's com o fim de evitar abusos nas CDT's, e acautelar o uso de condutas artificiosas do moderno planeamento fiscal internacional<sup>69</sup>.

Em termos práticos, os estados da residência das empresas multinacionais sentem-se obrigados a abdicar da tributação universal de rendimentos ativos, enquanto os Estados de onde os rendimentos são provenientes (fonte) abdicam da tributação de rendimentos passivos<sup>70</sup>.

Geralmente, as empresas tendem a forjar as noções de *residência* e *fonte* visando gerar situações de dupla não tributação, por meio dos esquemas mais aprimorados. Essa realidade

---

<sup>65</sup> COURINHA, Gustavo Lopes (2019), op. cit., p. 305 e ss.

<sup>66</sup> A OCDE mostrou interesse em cooperar e ajudar Angola, Vd, <https://www.rfi.fr/pt/angola/20190320-ocde-vai-ajudar-angola-na-luta-contra-corrupcao>;

<sup>67</sup> COURINHA, Gustavo Lopes (2019), op. cit., p. 305.

<sup>68</sup> Sobre este tema Cfr,... VASQUES, Sérgio “Manual de Direito Fiscal, 2019, 2.<sup>a</sup> ed, Almedina, p. 123.

<sup>69</sup> [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/plano-de-acao-para-o-combate-a-crosao-da-base-tributaria-e-a-transferencia-de-lucros\\_9789264207790-pt#page26](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/plano-de-acao-para-o-combate-a-crosao-da-base-tributaria-e-a-transferencia-de-lucros_9789264207790-pt#page26), última consulta feita no dia 15/03/2022.

<sup>70</sup> *Ibidem*, p. 122.

forçou o surgimento do projecto BEPS, plano apresentado em 2013 pela OCDE, com o objectivo primordial de preservar a base tributária dos Estados, o plano criou regras e ferramentas para os habilitar a combater a elisão e evasão fiscal, programa aprovado no seguimento de uma reunião do G20.

Com efeito, a Ação 12<sup>71</sup> visa exigir que o contribuinte revele os seus esquemas de planeamento fiscal, promovendo a adoção de regras de *mandatory disclosure* (divulgação obrigatória) dos esquemas por parte do contribuinte ou via terceiros envolvidos na sua preparação. As ações do BEPS exteriorizam meras recomendações, noutros casos exprimem a alteração de leis domésticas e procedimentos administrativos, e em grande proporção na revisão de CDT vigente. Importa realçar, a relevância da Convenção Multilateral para aplicação de Medidas Relativas às CDT's destinadas a prevenir a erosão da base tributária e a transferência de lucros ("Multilateral Instrument" ou "MLI") no âmbito do plano BEPS, assinada em 2017 por 68 países, este é talvez o produto com mais importância derivado do plano BEPS.

---

<sup>71</sup> Cfr. COURINHA, Gustavo Lopes (2019), op. cit., p. 296.

### 3.3 O problema da conciliação do princípio da liberdade contratual dos contribuintes com a aplicação da CGAA

As Administrações Tributárias têm encontrado dificuldades para acomodar a aplicação da CGAA que para efeitos fiscais têm ignorado os negócios jurídicos celebrados pelos contribuintes com fundamento no princípio da autonomia privada ou liberdade contratual,<sup>72</sup> previsto no art. 2.º da CRP, que estabelece o direito do sujeito passivo dispor livremente dos seus mais amplos interesses patrimoniais, podendo usar os critérios disponíveis para reduzir os encargos fiscais em obediência à lei, conjugando com o art. 61.º da CRP que prevê o direito à iniciativa económica privada<sup>73</sup>.

É inaceitável que o legislador fiscal crie quaisquer obstáculos à procura pelas partes interessadas num contrato, no âmbito do quadro decisório extenso que o normal exercício da autonomia privada<sup>74</sup> lhe oferece, dos recursos que para as partes contratuais evidenciem trazerem vantagens ou que sejam mais lucrativas, no âmbito da defesa dos seus interesses juridicamente tutelados e para a construção de contratos que sejam tão adequados quanto possível para obtenção dos seus fins. Ao mesmo tempo e concordando com o Professor SALDANHA SANCHES, “*é necessário impedir a escolha de formas contratuais por razões de pura economia fiscal. Razões integralmente fiscais ou essencialmente fiscais*”<sup>75</sup>, para que se possa obstar que por simplesmente contornar a forma jurídica se consiga reduzir a carga tributária que em princípio, deveriam seguir a obtenção de um efeito jurídico determinado, para que não se frustrate um dos objetivos principais do legislador ao criar a norma fiscal que se traduz na tentativa do Estado distribuir de forma justa os encargos tributários<sup>76</sup>.

Na prática, o contribuinte tem o direito ao planeamento fiscal legítimo, optando pelo meio mais favorável para obtenção de alguma vantagem de acordo com a lei, por este prisma, e concordando com as autoras SERENA NETO e a CARLA TRINDADE “*Poderá afirmar-se a*

---

<sup>72</sup> Veja-se NETO, Serena Cabrita / TRINDADE, Carla Castelo (2020), op. cit., p. 428.

<sup>73</sup> Sobre o princípio da liberdade de gestão fiscal, Cfr. NABAIS, José Casalta (2015), 2ª Ed, “*Introdução ao direito fiscal das empresas*” Almedina, p. 50 e ss.

<sup>74</sup> Sobre o princípio da liberdade com maior desenvolvimento, veja-se CAMPOS, Diogo Leite / CAMPOS, Mónica Horta Neves Leite “*Direito Tributário*” (2000), Almedina, p. 153 e ss.

<sup>75</sup> Veja-se a este respeito, SANCHES, José Luís Saldanha (Abril - Junho de 2000), “*Abuso de direito em matéria fiscal: natureza, alcance e limites*”, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 398, p. 25.

<sup>76</sup> *Ibidem*.

*existência de um direito subjetivo ao planeamento fiscal do contribuinte decorrente do direito à liberdade contratual e do princípio da autonomia privada*”<sup>77</sup>.

Assim, para que haja harmonização entre a aplicação da CGAA e o direito subjetivo dos contribuintes, a CGAA deve ser só aplicável aos casos em que haja evidente manipulação da autonomia de conformação dos negócios jurídicos de que deriva uma redução da carga fiscal, salvaguardando a coerência e unidade do sistema jurídico<sup>78</sup>. De acordo com a decisão do Tribunal Arbitral – CAAD, Processo n.º: 167/2019-T, que prevê o seguinte: *“Não está em causa a legitimidade de uma medida razoável de planeamento fiscal por parte dos agentes económicos, através da utilização das isenções, deduções, abatimentos e outros benefícios fiscais que o legislador põe à disposição dos contribuintes por entender que dessa forma prossegue da melhor maneira os seus objetivos financeiros, económicos e sociais. Quando age deste modo, o contribuinte nada faz de ilegal, do ponto de vista puramente formal e material. Diferentemente se passam as coisas no planeamento abusivo, quando se pretende reduzir os impostos de uma maneira que é "contrária ao espírito da lei". Nestes casos, pretende-se contornar os objetivos materiais do sistema fiscal através de uma utilização meramente formalista e artilosa das normas fiscais, numa ótica de fraude à lei”*.

---

<sup>77</sup> A propósito deste tema, Cfr. NETO, Serena Cabrita / TRINDADE, Carla Castelo (2020), *op. cit.*, p. 429.

<sup>78</sup> Vide, SANCHES, José Luís Saldanha. *Op cit.*, p. 31.

## CAPÍTULO IV - A ADOÇÃO DA CGAA NO ORDENAMENTO JURÍDICO PORTUGUÊS

Face a complexidade dos vínculos económicos, os efeitos da globalização e a prática das diversas regras jurídicas cada vez mais existentes, emanam o surgimento de métodos que buscam obter soluções fiscais para reduzir os custos, por via de estratégias de construções bem estruturadas, designadamente o *planeamento fiscal* que geralmente pode seguir duas vias, a saber:

- a) Por via do recurso a meios sofisticados para realizar negócios<sup>79</sup> tendencialmente para alcançar o objetivo económico em apreço;
- b) Utilizando expedientes que só aparentemente dispõem de aptidão económica para a finalidade que se pretende, tudo isso com o propósito de esquivar-se de pagar os impostos. *“É justamente a esta conjugação da utilização de figuras lícitas que são meios inadequados para o negócio pretendido, visando evitar a tributação, que constitui o planeamento fiscal abusivo ou elisão fiscal e que a CGAA visa combater”*<sup>80</sup>.

Ora, visando eliminar ou reduzir a evasão e fraude fiscal, a LOE/99 introduziu em 1999 uma CGAA, com a sua noção primeiro no CPT art. 32.º - A, e a posteriori no art. 38.º, n.º 2 da LGT. Porém, no ano 2000 a Lei n.º 30-G/2000 deu uma nova redação<sup>81</sup> à referida norma da LGT e algum tempo depois foi introduzida a atual redação pela Lei n.º 32/2019, de 3 de Maio de 2019, que alterou a redação da Lei n.º 30-G/2000, de 29.12, passando a ter a seguinte formulação: *“as construções ou séries de construções que, tendo sido realizadas com a finalidade principal ou uma das finalidades principais de obter uma vantagem fiscal que frustrare o objeto ou a finalidade do direito fiscal aplicável, sejam realizadas com abuso das formas jurídicas ou não sejam consideradas genuínas, tendo em conta todos os factos e circunstâncias relevantes, são desconsideradas para efeitos tributários, efetuando-se a tributação de acordo*

---

<sup>79</sup> Já anteriormente os efeitos económicos dos actos e negócios jurídicos eram tributados independentemente da eficácia ou validade dos negócios jurídicos que os visarem. Vide, SOUSA, Jorge Lopes de | CAMPOS, Diogo Leite de | RODRIGUES, Silva Rodrigues (1999) *“Lei Geral Tributária: Comentada e Anotada”*, Reimpressão, Vislis editores, p.138.

<sup>80</sup> Veja-se, Decisão do CAAD, Arbitragem Tributária Processo n.º: 167/2019-T Tema: IRS – Retenção na fonte – Cláusula geral anti-abuso, par. 25.

<sup>81</sup> Quanto à questão da introdução da CGAA vd. NABAIS, José Casalta, *“Direito Fiscal”* (2019), 11.ª Edição, Almedina, p. 216.

*com as normas aplicáveis aos negócios ou atos que correspondam à substância ou realidade económica e não se produzindo as vantagens fiscais pretendidas”.*

A formulação dos n.ºs 2 e 3 do art. 38.º da LGT foi uma transposição dos n.ºs 1.º, 2.º e 3.º do artigo 6.º da Diretiva (EU) 2016/1164 do Conselho de 12 de Julho de 2016, que prevê regras contra práticas de elisão fiscal que incidem diretamente no funcionamento do mercado interno<sup>82</sup>. Por outro lado, resulta do art. 6.º, n.º 3 da Diretiva, os n.ºs 5.º e 6.º do art. 38.º da LGT. Na verdade, por confrontar-se com a insuficiência de normas fiscais específicas e detalhadas ou falta de mais disposições específicas (aferindo-se de forma específica a um imposto em concreto) no sistema fiscal português<sup>83</sup> para combater a elisão fiscal e evitar que a confiança pública no sistema fiscal dos Estados, na administração fiscal, bem como nos tribunais tributários seja contestada, foi introduzida a CGAA como norma genérica para complementar as normas anti-abuso específicas, que no art. 38.º, n.º 2 da LGT conserva a observação cumulativa de elementos para a sua aplicação. A CGAA é o resultado do equilíbrio entre princípios constitucionalmente consagrados designadamente; o princípio da legalidade (formal) tributária e da segurança jurídica e proteção da confiança, por um lado, e do princípio da legalidade (material) tributária, o princípio da igualdade e da proteção da base tributável, bem como, dos interesses financeiros do Estado<sup>84</sup>. Desta feita, enquanto o Direito Fiscal estiver sujeito aos princípios da legalidade e da tipicidade da tributação subsistirá à utilização de técnicas para combater o planeamento fiscal abusivo, razão pela qual a aplicação da CGAA geralmente prevê uma interpretação teleologicamente eficiente, uma visão ampla e integral e não formalística, com rigor e ao abrigo do princípio da primazia da substância sobre a forma.

Ademais, é uma estrutura baseada em princípios, com determinada flexibilidade e potência visando combater o planeamento abusivo, em particular dos sujeitos passivos especializados e com enorme capacidade em reduzir a carga tributária ou deixar de pagar impostos devidos, sem violar a letra da lei apesar de atentar contra o seu espírito.

---

<sup>82</sup> A Diretiva dispõe o seguinte: 1. “*Para efeitos do cálculo da matéria coletável das sociedades, os Estados-Membros devem ignorar uma montagem ou série de montagens que, tendo sido posta em prática com a finalidade principal ou uma das finalidades principais de obter uma vantagem fiscal que frustre o objeto ou a finalidade do direito fiscal aplicável, não seja genuína tendo em conta todos os factos e circunstâncias relevantes. Uma montagem pode ser constituída por mais do que uma etapa ou parte.*

2. *Para efeitos do n.º 1, considera-se que uma montagem ou série de montagens não é genuína na medida em que não seja posta em prática por razões comerciais válidas que reflitam a realidade económica.*

3. *Caso as montagens ou série de montagens não sejam tomadas em consideração nos termos do n.º 1, a coleta é calculada nos termos do direito nacional.*

<sup>83</sup> Pela mesma razão foram introduzidas as Regras Gerais Anti-Abuso no sistema fiscal da República de Angola.

<sup>84</sup> MACHADO, Jónatas E. M. / COSTA, Paulo Nogueira da (2019), op. cit., p. 479 e ss.

#### 4.1 Determinação dos elementos que compõem a CGAA

Sobre a CGAA, a doutrina tem defendido pareceres distintos<sup>85</sup>, apesar do tempo de existência da CGAA, ainda não é consistente o estudo sobre os elementos de aplicação, a serem fundamentalmente apresentados pela AT. Neste domínio, e após uma breve abordagem sobre a adoção da CGAA em Portugal, importa-nos fazer breves comentários sobre tais elementos:

Para SÉRGIO VASQUES, é composta por três elementos essenciais, todos eles entrelaçados:

1.º Exige-se que o acto ou negócio praticado seja artificioso ou fraudulento e que exteriorize abuso das formas jurídicas, no sentido de aplicarmos a norma em apreço a esquemas negociais que silenciem as suas reais intenções e *“aos quais seja dada uma utilização manifestamente anómala face à prática jurídica comum”*;

2.º Impõe-se que o único ou principal fim seja o de obter vantagem fiscal pela utilização desses esquemas negociais, independentemente da sua natureza, com a segregação incontestável dos reais fins económicos;

3.º Exige-se que resulte da lei a intenção evidente de tributar os bens económicos em causa *“nos mesmos termos em que estes seriam tributados tivesse o contribuinte recorrido às formas jurídicas e às práticas negociais mais comuns”*.

O autor defende que, só com os três elementos essenciais verificados opera a CGAA, a lei determina que se consideram ineficazes no âmbito tributário os actos ou negócios jurídicos abusivos, ainda que possam produzir efeitos noutros domínios do ordenamento<sup>86</sup>.

Por sua vez, GUSTAVO LOPES COURINHA determina serem 5 elementos, que correspondem 4 aos pressupostos de aplicação da CGAA e 1 à estatuição da norma<sup>87</sup>:

**Elemento meio** corresponde à forma adotada pelo contribuinte para obtenção do ganho ou vantagem fiscal que deseja, a via deve ser abusiva ou inadequada, isto é, determinados

---

<sup>85</sup> Neste sentido, veja-se SANCHES, J.L. Saldanha (2002), 2.ª Ed, *“Manual de direito fiscal”*, Coimbra editora, p. 120 e ss.

<sup>86</sup> Cfr. VASQUES, Sérgio (2019), op. cit., p: 375 ss.

<sup>87</sup> Vd, COURINHA, Gustavo Lopes (Abril - 2009), Reimpressão da edição de Maio / 2004, *“A cláusula geral anti-abuso no direito tributário – contributos para a sua compreensão”* Almedina, p: 165 e ss.

procedimentos ou negócios conduzidos, fundamentalmente ou com o fim principal de reduzir, eliminar ou diferir temporalmente os impostos;

**O elemento resultado**, que corresponde à vantagem fiscal, ou seja, qualquer situação em que o contribuinte pratica certo acto e em virtude do qual consegue obter uma carga tributária mais favorável do que aquela que obteria se o acto fosse praticado de forma normal e de efeito económico equivalente, sujeitos à tributação;

**O elemento intelectual**, que se refere à motivação do contribuinte, ou seja, com o facto dos actos ou negócios praticados pelo contribuinte terem como objectivo principal e essencial alcançar a vantagem fiscal;

**O elemento normativo**, consiste na reprovação normativo-sistemática da vantagem obtida, isto é, que a atuação do contribuinte é com manifesto abuso das formas jurídicas.

Assim, os 4 elementos referidos são condições necessárias e obrigatórias para a sua aplicação, e não se poderá aplicar sem a verificação desses elementos, tendo em conta que o 5<sup>a</sup> **elemento sancionatório** corresponde, à estatuição da norma, cujo a sua aplicação depende da presença e verificação cumulativa dos 4 requisitos que o legislador consagrou na sua previsão. Para o autor, apesar dos elementos deverem ter tratamento independente do ponto de vista da doutrina, continuarão frequentemente a auxiliar-se, pois para fixar um elemento, poderá depender de um outro elemento<sup>88</sup>.

ANA PAULA DOURADO<sup>89</sup>, explica quatro elementos típicos para aplicar a CGAA, nomeadamente:

Em primeiro lugar, o **elemento resultado**, que se traduz na existência de uma vantagem fiscal;

**Em segundo lugar, o elemento normativo**, que exige que a obtenção dessa vantagem fiscal seja inversa ao objectivo da lei fiscal: “que frustrate o objectivo ou a finalidade do direito fiscal aplicável”<sup>90</sup>.

---

<sup>88</sup> *Ibidem.*

<sup>89</sup> Cfr, DOURADO, Ana Paula, “*Lições de Direito Fiscal*” (2020), ...5.<sup>a</sup> ed, Almedina, p. 308 e ss.

<sup>90</sup> *Ibidem.*, p. 309.

**O elemento de finalidade ou intenção**, que se traduz no facto de a obtenção da vantagem fiscal ser um dos propósitos principais das transações: “a finalidade principal ou uma das finalidades principais de obter uma vantagem fiscal”<sup>91</sup>;

**O elemento meio**, que consiste na utilização de construções ou cadeia de construções com “abuso das formas legais”, ou que não sejam consideradas genuínas, tendo em conta todos os factos e circunstâncias importantes”<sup>92</sup>.

Segundo a autora, os quatro elementos elencados são consensuais e correspondem a uma aplicação correta da CGAA de outros Estados da OCDE e ao princípio do abuso<sup>93</sup>.

No entender de, CARLA TRINDADE e SERENA NETO<sup>94</sup>, admitem a doutrina de SÉRGIO VASQUES e GUSTAVO COURINHA e ressaltando as suas qualidades na decomposição da CGAA no que tange às suas componentes distintas<sup>95</sup>.

Por seu turno, as autoras consideram que o vector concludente na verificação da legitimidade da aplicação da CGAA será a todo o momento a apreciação casuística a efectuar sobre o caso em análise, em função dos objectivos e dos princípios do ordenamento jurídico-tributário e das circunstâncias verificadas na situação relevante para efeitos fiscais.

Segundo as autoras, considerar se a CGAA deve ou não ser aplicada ao caso concreto, é consequência da questão de saber se, no caso, a gestão fiscal do sujeito passivo ao adotar um certo negócio ao invés de outro é abusiva no sentido em que indubitavelmente teve como único objectivo a vantagem fiscal. Pese embora, acharem excessiva a teoria que defenda haver necessidade absoluta e imprescindível de verificação dos 4 elementos, e por isso, ressalvam a ideia da relatividade na necessidade absoluta e imprescindível de verificação dos seguintes requisitos: meio, resultado, intelectual e o normativo.

Tal teoria amiúde tornaria a CGAA ineficaz, pois limitar a aplicação da CGAA à aprovação *sine qua non* dos elementos teria como resultado uma inaplicabilidade prática da CGAA<sup>96</sup>.

---

<sup>91</sup> *Ibidem*.

<sup>92</sup> *Ibidem*.

<sup>93</sup> *Ibidem*.

<sup>94</sup> V. NETO, Serena Cabrita / TRINDADE, Carla Castelo (2020), *op. cit.*, p. 432.

<sup>95</sup> *Ibidem*, p. 442 e ss.

<sup>96</sup> Provar a motivação é uma tarefa muito difícil, principalmente pelo seu carácter abstrato e por colidir com o fim principal de uma empresa que é a obtenção de lucro, a aplicação absoluta do elemento intelectual não deverá ser aconselhável, pois “no combate ao acto elisivo não podem existir dúvidas”. Vide, GAMA, João Taborda da (1999), *op. cit*, p, 307.

Por exemplo: O facto de que ao consentir uma hermenêutica ampla, sem necessidade de comprovar o requisito doloso (elemento fraudulento) ou que houve fraude, pode redundar no uso arbitrário da CGAA pela AT. Isso acabaria por colidir claramente com o direito do contribuinte ao planeamento fiscal ou com o direito à liberdade económica. Assim, as autoras sustentam e reiteram a sua opinião<sup>97</sup> à qual se adere, que deva existir também um equilíbrio entre o respeito pelo princípio da liberdade económica, que dá o direito do contribuinte praticar os negócios jurídicos que pretenda e o combate ao planeamento fiscal abusivo<sup>98</sup>.

Face ao exposto, concluímos que para estarmos na presença de uma elisão fiscal e em concordância com a doutrina já supra referenciada, que também tem vindo a ser acompanhada pela jurisprudência dos tribunais superiores<sup>99</sup> e decisões do CAAD<sup>100</sup>, é necessário que se verifiquem os pressupostos legais de aplicação da CGAA, em que 4 afiguram-se como sendo elementos cumulativos suscetíveis de aferir (como se de um teste se tratasse) à verificação de um comportamento que se caracteriza como elisão fiscal, enquanto que o 5.º elemento corresponde à estatuição da norma.

---

<sup>97</sup> Veja-se, NETO, Serena Cabrita / TRINDADE, Carla Castelo (2020), *op. cit.*, p. 432.

<sup>98</sup> Sobre este sentido veja-se também o Acórdão do TCA Sul (Tribunal Central Administrativo – Sul) de 15 de Fevereiro de 2011, Processo n.º 04255/10 Tema: Normas Anti-Abuso – Razão de ser e âmbito de aplicação – no subtítulo “no que tange a invocada falta de fundamentação “. Quando expõe o seguinte “*E a questão de determinar se algum expediente em particular é “puramente artificial”, deve ser resolvida nos tribunais domésticos caso a caso*”. disponível em: [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt) Acesso em 4 de Abril. 2022.

<sup>99</sup> *Ibidem*.

<sup>100</sup> A título de exemplo, sobre algumas decisões do CAAD inerentes a cláusula geral anti-abuso, veja-se: Decisão de 3/01/2019 Proc. n.º 235/2018-T, Decisão de 26/11/2018 Proc. n.º 126/2018-T, Proc. n.º 139/2013 de 19/12/2013, Proc. n.º 62/2014-T de 01/09/2014; Proc. n.º 106/2014-T, de 17/10/2014; Proc. n.º 143/2014-T de 21/07/2014; Proc. n.º 283/2014-T de 04/05/2015, Proc. n.º 377/2014-T de 22/05/2015. disponíveis em: <https://caad.org.pt/tributario/decisoaes/>

#### **4.1 O regime procedimental de aplicação da CGAA no CPPT como um dever de fundamentação e a concretização da garantia dos contribuintes**

A aplicação da CGAA do n.º 2.º, art. 38.º, da LGT, é complementada pelo art. 63.º, do CPPT, que exige a fundamentação do projeto de decisão de liquidação e cabe à AT dirigir e instruir esse procedimento especial<sup>101</sup> conforme o princípio da verdade material, isto é, a AT deve demonstrar os elementos de abuso, correndo contra o fisco o ónus da prova<sup>102</sup>. O procedimento confere segurança para a AT, dando a possibilidade de fundamentar os diferentes passos ao verificar o abuso e a aplicação da CGAA, evitando um possível litígio judicial. Assim, o dever de fundamentação que resulta do art. 77.º da LGT, visa evitar a mera reinterpretação da norma, possibilitar e assegurar que a substância económica dos actos e negócios e os motivos económicos válidos sejam analisados e considerados. A liquidação do imposto<sup>103</sup> baseada na CGAA depende da abertura de um procedimento especial ao abrigo do artigo 63.º do CPPT, inserido nos “procedimentos próprios”, consagrados nos artigos 62.º e ss do CPPT<sup>104</sup>, e no âmbito da al. b) do artigo 54.º da Lei Geral Tributária e da al. b) do artigo 44.º do CPPT.

#### **Elementos do projecto de decisão devidamente fundamentado**

- a) Descrição da construção ou série de construções realizadas;
- b) Demonstração de que a construção ou série de construções foi realizada com o fim principal ou predominante de obter uma vantagem fiscal não conforme com o seu fim essencial;
- c) Identificação dos negócios ou atos que correspondam à substância ou verdade económica, e indicação das normas de incidência que se lhes aplicam;

Por fim, demonstrar que o contribuinte sobre o qual recairia o encargo de efetuar a retenção na fonte, ou de guardar uma verba superior de imposto, tinha ou deveria ter noção da construção ou série de construções, quando aplicável<sup>105</sup>.

---

<sup>101</sup> Cfr, art.º 71.º, da LGT.

<sup>102</sup> Cfr, art.º 38.º, n.º 2, da LGT.

<sup>103</sup> Veja-se a este respeito, ROCHA, Joaquim Freitas (2020), 7.ª Ed, “*Lições de procedimento e processo tributário*”, Almedina, p. 230 e ss.

<sup>104</sup> A respeito vide, CARVALHO, João Filipe Pacheco (2005), “*O Regime Procedimental de Aplicação das Normas Anti-Abuso - análise do Artigo 63º do Código de Procedimento e de Processo Tributário*”, in *Fiscalidade*, n.º 23, p. 42-56.

<sup>105</sup> SANTOS, Leonardo Marques dos (2021), “*Procedimento de aplicação da disposição Anti-Abuso - slides das aulas da Pós-graduação em contencioso tributário*”, p. 67 a 75.

### **Qual deve ser o procedimento a ser seguido?**

Primeiro, notificar o contribuinte para a audição prévia, sendo uma garantia consagrada na CRP<sup>106,107</sup>, este direito é exercido no prazo de 30 dias após notificação, por carta registada, onde o contribuinte poderá utilizar todos os meios de provas admitidos em direito que ache relevantes<sup>108,109</sup>. De seguida, e após exercer o direito de audição prévia (n.º 5), a AT deve requerer autorização<sup>110</sup> ao responsável máximo do serviço ou ao funcionário em quem delegar competências, para aplicar a CGAA<sup>111,112</sup>.

### **Quais são os meios de reação disponíveis?**

Face a aplicação da CGAA, o sujeito passivo pode apresentar a reclamação graciosa<sup>113,114</sup> e caso ache pertinente poderá impugnar judicialmente<sup>115</sup> a sua aplicação<sup>116</sup>. Importa referir que a CGAA não é aplicável se o contribuinte tiver solicitado informação vinculativa<sup>117</sup> à AT a respeito dos factos que a tiverem fundamentado e a AT não responder no período de 150 dias<sup>118</sup>, assim, se a IV for de carácter urgente e a AT não responder em 90 dias, resulta no deferimento tácito da pretensão do sujeito passivo e a situação não será qualificável como suscetível de aplicação da CGAA.

---

<sup>106</sup> Vd, art. 267.º, n.º 1, da CRP. Cfr, ROCHA, Joaquim Freitas (2020), *Op. cit.*, p. 60 e ss.

<sup>107</sup> Cfr, art. 63.º, n.º 4, al. a), do CPPT.

<sup>108</sup> Esta extensão não vigora na esfera da reclamação graciosa. A respeito deste tema, Cfr: al. e) do artigo 69.º do CPPT.

<sup>109</sup> Cfr, art. 63.º, n.ºs 4, 5 e 6, do CPPT.

<sup>110</sup> Na autorização deve indicar os requisitos expostos no n.º 3, do art. 63.º, do CPPT, sob pena de ser suscetível de anulação por vício material.

<sup>111</sup> Pese embora a autorização em apreço ser condição da aplicação da CGAA, a mesma não impõe a sua aplicação concreta. A respeito vide, CARVALHO, João Filipe Pacheco (2005), “*O Regime Procedimental de Aplicação das Normas Anti-Abuso - análise do Artigo 63.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário*”, in *Fiscalidade*, n.º 23, p. 42-56. Cfr, também a Decisão do CAAD - Tribunal Arbitral, de 3 de Janeiro de 2019, Presidente Dr. Jorge Manuel Lopes de Sousa, Proc. n.º 234/2014-T, em que a autorização foi impugnada pelo contribuinte e o Tribunal Arbitral julgou precedente o pedido do contribuinte e anulou a aplicação da CGAA. disponível em: <https://caad.org.pt/tributario/decisoies/>

<sup>112</sup> Cfr, art. 63.º, n.º 7, do CPPT.

<sup>113</sup> A este respeito, veja-se NETO, Serena Cabrita / TRINDADE, Carla Castelo. *Op cit*, p. 516 e ss.

<sup>114</sup> ROCHA, Joaquim Freitas da. *Op cit.*, p. 241 e ss.

<sup>115</sup> Cfr, art. 97.º, n.º 1, al. d), do CPPT.

<sup>116</sup> V, art. 63.º, n.º 11, do CPPT.

<sup>117</sup> Sobre informação vinculativa, veja-se CAMPOS, Diogo Leite de, e CAMPOS, Mónica Horta Neves Leite de (2000), *op. cit.*, p. 242 – 243.

<sup>118</sup> Cfr, art. 63.º, n.º 8, do CPPT.

## CAPÍTULO V - FIGURA DA CLÁUSULA GERAL ANTI-ABUSO EM ANGOLA

### 5.1 A noção de Impostos no Código Geral Tributário angolano e a Reforma tributária de 2014

O CGT, art. 3.º, n.º 5, define os impostos como: “Os tributos<sup>119</sup> com natureza unilateral, pois a sua obrigação não constitui a contrapartida de qualquer prestação específica do Estado e demais entes públicos”. Assentes no princípio da capacidade contributiva (capacidade económica) revelada pelos contribuintes por via do rendimento, património e por meio do consumo (art. 4.º, n.º 3, do CGT)<sup>120</sup>.

Em 2014 foi implementada a reforma tributária em Angola pelo Decreto Presidencial n.º 50/11, de 15 de Março, que aprovou as Linhas Gerais do Executivo para Reforma Tributária - LGERT. As principais razões para implementação da reforma tributária em Angola foram: Em primeiro lugar, o facto das principais fontes de receitas públicas dependerem excessivamente dos rendimentos resultantes da exploração dos recursos minerais, com maior realce para a exploração do petróleo bruto<sup>121</sup>. Nesta altura e segundo as LGERT o quadro marco fiscal angolano resumiam-se na seguinte tabela<sup>122</sup>:

Tabela n.º 2 – Quadro marco fiscal antes da reforma<sup>123</sup>

Impostos Petrolíferos	Impostos sobre o rendimento	Direitos sobre importações	Impostos sobre a produção	Atividades comerciais
76% do valor da receita fiscal	4% da receita fiscal			
37,5% do PIB	7,5% do PIB			

<sup>119</sup> Tributos são “as prestações patrimoniais, pecuniárias ou susceptíveis de avaliação pecuniária, sem carácter de sanção, impostas pelo Estado ou outras entidades de direito público ou concessionárias de serviços públicos, com vista à satisfação das necessidades colectivas e à prossecução do interesse público” Cfr. Artigo 2.º, n.º 1, al z) do CGT nas “Definições”.

<sup>120</sup> A este respeito veja-se, MACHADO, Jónatas E. M. | DA COSTA, Paulo Nogueira | MACAIA, Osvaldo (2015), “Direito Fiscal Angolano: Segundo a Reforma de 2014”, Coimbra Editora, p. 15.

<sup>121</sup> Neste sentido, Cfr, CAMBANJE, T. (2016) “O sistema fiscal e a Constituição fiscal Angolana”. *JURIS*, 1(1), p. 381. <https://doi.org/10.34632/juris.2016.9155>

<sup>122</sup> Veja-se, MACHADO, Jónatas E. M. | DA COSTA, Paulo Nogueira | MACAIA, Osvaldo, “Op cit., p. 249 e ss.

<sup>123</sup> *Ibidem*.

Os produtos petrolíferos representavam em média cerca de 80% do valor da receita fiscal e 45% do PIB, dos quais 4% da receita fiscal e 7,5% do PIB era referente ao imposto sobre o rendimento, direitos sobre importações, imposto sobre a produção e as atividades comerciais.

Em segundo lugar, a necessidade de construção de um sistema tributário moderno, com eficiência, com fácil acessibilidade para os contribuintes e com alguma facilidade na sua administração pelos serviços da administração tributária<sup>124</sup>. Com efeito, estes fins estratégicos urgentes objecto da reforma tributária de 2014, foram no geral relativamente alcançados e torna-se perceptível no âmbito da dinâmica legislativa tributária dos últimos anos, essencialmente na união entre a Direção Nacional dos Impostos e o Serviço Nacional das Alfândegas dando origem à Administração Geral Tributária (AGT), aprovada pelo Decreto Presidencial (angolano) n.º 324/14 de 15 de Dezembro:

- a) A introdução do IVA em Angola;
- b) A recente publicação da Lei n.º 21/20, de 9 de julho, que alterou o CGT, e aditou os artigos 84.º-A, 101.º-A e 119.º-A, e revogou os artigos 108.º, 115.º, 116.º, al. b) do n.º 2 dos art.ºs 143.º e 188.º, do CGT, aprovado pela Lei n.º 21/14, de 22 de outubro, e a Lei n.º 18/17, de 17 de agosto e qualquer legislação que seja contrário ao disposto no presente Diploma;
- c) As CDT com os Emiratos Árabes Unidos, República Portuguesa e a introdução da CGAA no CGT.

Foram só para exemplificar alguns factos marcantes após a reforma tributária de 2014. Além disso, a CGAA é uma inovação e está prevista no art. 26.º, n.º 2, do CGT, cuja redação atual foi estabelecida pela Lei n.º 18/17 de 17, de Agosto de 2020, que veio alterar a redação da Lei n.º 21/14, de 22 de Outubro como já suprarreferida. Deste modo, a atual redação do art. 26.º, n.º 2 do CGT, prevê a seguinte formulação:

*“2 - Os actos que tendo **sido realizados, em qualquer circunstância, com a finalidade de obter uma vantagem**<sup>125</sup> fiscal com recurso a abuso das formas jurídicas, tendo em conta todos os factos e circunstâncias relevantes, são desconsideradas para efeitos tributários,*

---

<sup>124</sup> Sobre a reforma de 2014 Cfr, MACHADO, Jónatas E. M. | DA COSTA, Paulo Nogueira | MACAIA, Osvaldo (2015), 1ª Ed, “*Op cit.*”, p, 250 e ss.

<sup>125</sup> Sobre o tema em apreço e no mesmo sentido, veja-se COURINHA, Gustavo Lopes (2009), *Op cit*, p, 189.

***efectuando-se a tributação de acordo com as normas aplicáveis aos negócios ou actos que correspondam à substância ou realidade económica e não se produzindo as vantagens fiscais pretendidas”.***

A CGAA introduzida no CGT, visa combater e prevenir<sup>126</sup> a elisão fiscal, acto que se exterioriza pelo comportamento<sup>127</sup> abusivo do contribuinte, que reduzindo a sua carga fiscal, reduz as receitas do Estado, colocando em causa a prossecução dos seus fins<sup>128,129</sup> e de outras entidades públicas ao abrigo do art. 101.º, da CRA.

Pese embora a CGAA ter sido objecto de algumas críticas, como sucedeu no início em Portugal<sup>130</sup>, por outro lado e face o atual volume de jurisprudência e doutrina internacional, essencialmente a portuguesa sobre a CGAA, Angola acaba por ter uma vantagem pela vasta bibliografia disponível.

---

<sup>126</sup> Vd também a decisão do CAAD: Arbitragem Tributária no Processo n.º: 167/2019-T Tema: IRS – Retenção na fonte – Cláusula geral anti-abuso, par. 25.

<sup>127</sup> Para maior desenvolvimento relativos a essa questão, v. DOS SANTOS, António Carlos / SANCHES, J.L. Saldanha / BRIGIDO, Sandrina / MARTINS, António / DE ALMEIDA, José / MORAIS, Rui Duarte / VASQUES, Sérgio / MATIAS, Vasco Valdez / TORRES, Manuel Anselmo / Viera de Almeida & Associados (2009), *Fiscalidade 38 (revista de direito e gestão fiscal)*, p. 71

<sup>128</sup> NETO, Serena Cabrita / TRINDADE, Carla Castelo (2020), op. cit., p. 425.

<sup>129</sup> Cfr, CRA, artigo 101.º “*O sistema fiscal visa satisfazer as necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas, assegurar a realização da política económica e social do Estado e proceder a uma justa repartição dos rendimentos e da riqueza nacional*”.

<sup>130</sup> Cfr, CAMPOS, Diogo Leite | RODRIGUES, Benjamim Silva | SOUSA, Jorge Lopes de (2000), op. cit., p. 165.

## 5.1 Elementos da CGAA prevista no artigo 26.º, n.º 2 do CGT

Estudado o planeamento fiscal e suas diversas figuras, abordada breves considerações sobre a CDT, e a CGAA em Portugal, passando pela reforma fiscal em Angola e a introdução da CGAA, importa determinar os elementos que compõem a CGAA do CGT e que em nossa opinião <sup>131</sup> a aplicação da CGAA do CGT depende da verificação de todos os requisitos. Assim, podemos desconstruir a letra da norma em apreço expondo cinco elementos<sup>132</sup> evidentes no preceito, deste modo, 1 elemento que corresponde à estatuição da norma, e 4 requisitos apresentam-se cumulativos visando permitir a verificação, tal como se fosse um teste, relacionado à verificação de uma actividade caracterizada como um planeamento fiscal abusivo:

- a) O **elemento meio**, refere-se à forma escolhida pelo contribuinte. Os actos que tendo sido realizados, em qualquer circunstância, com o fim de obter uma vantagem fiscal com recurso a abuso das formas jurídicas;
- b) O **elemento resultado**, refere-se à vantagem fiscal obtida graças a escolha daquele meio, se, confrontarmos com a carga tributária que resultaria se os actos ou negócios fossem praticados de modo normal e com efeito económico equivalente;
- c) O **elemento intelectual**, refere-se à motivação do contribuinte, ou seja, exige-se que a preferência pela forma utilizada seja principal ou essencialmente para reduzir, eliminar ou diferir temporalmente os impostos;
- d) O **normativo**, diferencia a elisão fiscal de planeamento fiscal legítimo, conforme os princípios da fiscalidade, e só nas situações em que se manifesta uma intenção legal oposta ou há uma reprovação normativo-sistemática do resultado obtido poder-se-á falar naquela;
- e) Por fim, o **elemento sancionatório**, que é a efetivação da CGAA, à estatuição da norma, que ao prever a verificação cumulativa dos 4 requisitos, dirige à sanção de ineficácia, no absoluto âmbito tributário, dos actos ou negócios jurídicos abusivos “efectuando-se a tributação de acordo com as normas aplicáveis aos negócios ou actos que correspondam à

---

<sup>131</sup> Cfr. Decisão do CAAD - Tribunal Arbitral, de 9 de Maio de 2014, Presidente Dr. Jorge Manuel Lopes de Sousa, Proc. n.º 142/2014-T, disponível em: <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/>

<sup>132</sup> Elementos determinados na Decisão do CAAD - Tribunal Arbitral, de 3 de Janeiro de 2019, Presidente Dr. Jorge Manuel Lopes de Sousa, Proc. n.º 234/2014-T, disponível em: <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/>

substância ou realidade económica e não se produzindo as vantagens fiscais pretendidas”, como referido na última parte do art. 26.º, n.º 2, do CGT.

Só se verificando os elementos meio, resultado, elemento intelectual e o elemento normativo, poderá também ter lugar a consequência prevista no art. 26.º do CGT, assim é necessário que se verifiquem todos os elementos para a aplicação da CGAA do CGT. Caberá a Administração Fiscal um funcionamento eficiente, tal como explica SALDANHA SANCHES “pode afirmar-se que a existência da CGAA entre nós tem como condição necessária um funcionamento mais eficiente da administração fiscal, em especial quanto à resposta atempada às reclamações dos contribuintes, uma maior capacidade técnica de fundamentação de decisões e um sistema judicial que, para além de uma resposta atempada, mostre um domínio mais completo da problemática do Direito Fiscal”<sup>133</sup>.

---

<sup>133</sup> A este respeito veja-se, SANCHES, José Luís Saldanha, “*Manual de direito fiscal*”, 2ª Edição, Coimbra Editora, 2002, p. 121.

## 5.1 O procedimento do art. 119.º – A do CGT

Por se tratar de uma questão sensível, para a sua aplicação a CGAA recorre ao Direito adjectivo o tal procedimento especial plasmado no art. 119.º - A, aditado ao CGT, aprovado pela Lei n.º 21/14, de 22 de Outubro, alterado pela Lei n.º 18 / 17, de 17 de Agosto.

O contribuinte deve ser notificado do projeto de aplicação da CGAA, pelo chefe da repartição fiscal ou serviço local equiparado, expondo no projecto todos os elementos da CGAA<sup>134</sup>. Entretanto, o chefe da repartição fiscal ou serviço local equiparado deve provar no seu projeto de aplicação da CGAA, que a celebração do negócio ou a prática do acto jurídico em apreço teve por fim a obtenção de uma vantagem fiscal e que seria devida em caso de acto ou negócio com um fim idêntico<sup>135</sup>.

Por seu turno, se o órgão da AGT perspectivar uma decisão desfavorável ao sujeito passivo, antes do órgão decidir deve notificar o contribuinte para ser ouvido e exercer o Direito de audição<sup>136</sup>, ou seja, exercer o contraditório e invocar os argumentos e provas que considera pertinentes. Trata-se da participação<sup>137</sup> do contribuinte no procedimento tributário, materializado pelo exercício do Direito de audição prévia<sup>138</sup>, essa audição deve ser realizada no prazo de 15 dias, contado da notificação do projecto de aplicação da CGAA<sup>139</sup>.

Depois de realizada a audição prévia, o Chefe de Repartição fiscal ou Serviço local equiparado deve elaborar um parecer com a devida fundamentação<sup>140</sup> e remeter ao Órgão de escalão máximo da AT, para decidir<sup>141</sup>.

Importa enfatizar, que os trâmites do art. 119.º-A do CGT intensificam a justiça e certeza jurídica para os contribuintes, com a protecção de um procedimento, com passos distintos como fundamentos, e que sem prejuízo do previsto nela, o procedimento poderá ser definido, para cada tributo em regulamento próprio.

---

<sup>134</sup> Cfr, art.º 119.º - A, n.º 2, do CGT.

<sup>135</sup> Cfr. art.º 119.º, n.º 3, do CGT.

<sup>136</sup> Cfr, art.º 85.º, n.º 2, do CGT.

<sup>137</sup> No mesmo sentido, Vd ROCHA, Joaquim Freitas (2020), 7.ª Ed, “*Lições de procedimento e processo tributário*”, Almedina, p. 60 - 62.

<sup>138</sup> Vd. art.º 85.º, n.º 1, al b), do CGT.

<sup>139</sup> V, art.º 119.º-A, n.ºs 4 e 5, do CGT

<sup>140</sup> Cfr, art.º 91.º, do CGT

<sup>141</sup> Cfr, art.º 119.º-A, n.º 6, do CGT.

## CONCLUSÃO

Com a dissertação em apreço, esperamos ter contribuído para que de forma mais simples possível se consiga perceber o importante papel da CGAA como um dos vários instrumentos à disposição do sistema fiscal para combater a elisão fiscal tendo em conta conduzirem à erosão da tributação ou ao deferimento do pagamento do imposto devido no âmbito nacional e internacional.

Pesando os argumentos expostos, entendemos que a elisão fiscal internacional exprime a prática de actos (em princípio) lícitos pelos quais os contribuintes (no contexto da esfera de liberdade concedida pelo princípio da legalidade ou tipicidade da tributação) influenciando voluntariamente os elementos de conexão, procuram evitar que certa norma ou conjunto de normas sejam aplicadas, com o objectivo de impedir que o facto gerador da obrigação tributária ocorra em determinada ordem jurídica com um regime fiscal menos favorável) ou produzam a ocorrência desse facto noutra ordem jurídica com um regime fiscal mais favorável), pelo que é necessário que o sistema fiscal disponha de meios como a CGAA para combater este fenómeno. Além disso, o contribuinte dia após dia vai tendo uma imaginação mais fértil, e o uso dos meios tributários disponibilizados pelo legislador fiscal, em muitos casos deixa margem para adular os fins e princípios estruturantes das referidas normas. Deste modo, a CGAA é importante porque vem impedir que os contribuintes de Portugal e Angola procurem através do planeamento fiscal obter resultados elisivos, aproveitando-se dos espaços dentro do sistema fiscal e dos aspectos técnicos do sistema fiscal ou de algumas incompatibilidades entre os dois sistemas fiscais com a finalidade de diminuir a carga fiscal.

Por outro lado, a importância da CGAA no contexto Portugal-Angola baseia-se também no facto de impedir o abuso que advém da utilização dos elementos de conexão, de que o Direito Tributário internacional por meio da CDT entre os dois Estados se vale para localizar factos tributários e distribuir competências de tributação, por via de fraude e porque permite aos Estados, recusar que as normas sobre reestruturações empresariais contidas na CDT sejam aplicadas sempre que estas tivessem como principal objectivo a fraude ou a evasão fiscal.

Tudo ponderado, entendemos que a CGAA é um dos meios a par das CEAA e da cooperação internacional entre administrações fiscais que Portugal e Angola têm disponíveis para no âmbito da CDT celebrada entre ambos reagir quando pela atuação elisiva dos contribuintes das partes frustrarem a aplicação da norma tributária e, é importante para os dois

Estados, por não distinguirem quer os actos ou negócios a que se aplicam sejam respeitantes a situações puramente internas ou a situações internacionais plurilocalizadas.

A relevância da CGAA exterioriza-se igualmente no facto da mesma visar abordar as transações que foram efetuadas em contorno da lei, interna ou internacional e evitar que as leis sejam suscetíveis de serem utilizadas de forma indevida, bem como, impedir também que o sujeito passivo contorne a lei, sem ter de a violar, por esse prisma a norma é importante para combater os comportamentos legais, mas que fiscalmente são inadmissíveis.

Relativamente à coerência e eficácia, consideramos a CGAA de extrema importância para Portugal e Angola na medida em que assegura a coerência e a eficácia num domínio em que as práticas dos Países vão variando consideravelmente, ignorando os efeitos fiscais que resultam de esquemas artificiais levados a cabo sem razões económicas e com propósitos essencialmente de elisão fiscal, bem como requalificando os actos ou negócios jurídicos e, conseqüentemente o seu procedimento.

A CGAA tem enorme relevância também como meio de reação no combate à fraude e a evasão fiscal que limitam a capacidade do Estado Português e o Estado Angolano aumentarem as suas receitas e conseguirem pôr em prática a sua política económica, bem como se apresenta como um desafio para atingir uma maior equidade e justiça fiscal de modo a obter-se maior receita quer por se impedirem novos casos de evasão quer pela recuperação de receitas perdidas e eliminação do factor de distorção.

Na verdade, a reação das administrações fiscais nas CDT's eram no passado por via de introdução de normas específicas anti-abuso como recomendava a OCDE, e como já referimos foi uma inovação dos Estados ao introduzirem uma CGAA no n.º 2, do artigo 28.º da CDT, sendo quase certo que a CDT em apreço também tenha influenciado para a introdução da CGAA no CGT que para a sua aplicação por parte da AT requer tanto no CGT como na LGT a demonstração da verificação cumulativa de todos os elementos.

Com efeito, e decalcando o entendimento do CAAD no proc. n.º 234/2014-T de 16 de Setembro de 2014, que concluiu, que a aplicação da CGAA depende da verificação cumulativa de todos os requisitos. (3.3.5) *“é ilegal o acto de liquidação cuja declaração de ilegalidade é pedida, que tem como pressupostos a verificação dos requisitos de aplicação da cláusula geral anti-abuso, por violação do preceituado no artigo 38.º, n.º 2, da LGT”*, a CGAA não poderá ser aplicada se não se verificarem todos os requisitos, e na decisão do CAAD no proc. 441/218 de 15.05.2019 *“Por estarem preenchidos todos os elementos referidos no artigo 38.º, n.º 2 da*

*LGT, e tendo sido o cumprido o procedimento plasmado no artigo 63.º do CPPT, conclui-se correcta a liquidação feita nos termos da norma anti-abuso”.* Por isso, cabe à AT o ónus de demonstrar que os actos ou negócios jurídicos foram celebrados por via de artificialidade ou manifesto abuso das formas jurídicas com o fim de reduzir ou eliminar os impostos que de outra forma seriam devidos.

Deste modo, importa realçar que a aplicação da CGAA só respeitará a garantia dos contribuintes se o funcionamento da administração fiscal e do tribunal for mais ágil, célere ao responder à reclamação do contribuinte (sendo este um dos principais problemas na administração fiscal em Angola), deste modo, cabe-nos apresentar algumas propostas relevantes para aliviar o perigo de má atuação das AT na aplicação da CGAA:

- I. Reforçar a capacitação técnica dos funcionários da AGT ao fundamentar as decisões;
- II. Dotar urgentemente o sistema fiscal angolano de meios adequados para combater a elisão fiscal que é muito mais difícil se comparado com a evasão fiscal em que o contribuinte precisa violar a lei;
- III. Promover o sujeito passivo a melhorar no cumprimento das suas obrigações fiscais;
- IV. Fomentar a transparência e a troca automática de informação e intensificar a cooperação entre as administrações fiscais;
- V. Construir um sistema fiscal rápido, dinâmico, eficiente e com amplo domínio do cada vez mais complexo Direito fiscal.

Pelo exposto, esperamos ter demonstrado a relevância da introdução da CGAA, o seu principal papel no combate ao planeamento fiscal abusivo e a complexidade na sua aplicação ao caso concreto tendo em conta os elementos que devem se verificar cumulativamente para a sua aplicação, a saber: o elemento meio; elemento resultado, elemento intelectual; elemento normativo-sistemático; e o elemento sancionatório.

## **Jurisprudência**

TJUE, Lankhorst-Hohorst, de 12.12.2002, Proc. n.º C-324/00 Disponível em: [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt);

TJUE, EQIOM E ENKA, de 07.09.2017 — Proc. C-6/16 Disponível em: [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt);

TJUE, Cadbury-Schweppes, de 12.09.2006, Proc. n.º C-196/04 Disponível em: [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt);

TJUE, Halifax plc, de 21.02.2006, Proc. C-255/02 Disponível em: [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt);

TJUE - Emsland-Starke de 14.12.2000, Proc. C-110 / 99 Disponível em: [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt);

TJUE, T Danmark, de 26.02.2019, Proc. C-116 / 16 Disponível em: [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt);

TJUE, Y Danmark, de 26.02.2019, Proc. C-117 / 16 Disponível em: [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt);

TGUE, Luxemburgo/Amazon, de 12.05.2021, Proc. T - 816/17 e T- 318/18 Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:62017TJ0816&from=PT>

TGUE, de 12.05.2021-Luxemburgo e o./Comissão, Proc. T-516/18 e T-525/18 Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:62018TA0516&from=PT>

## **Tribunal Central Administrativo Sul**

TCA - Sul, Step Transaction Doctrine, proc. N.º 2925/04.5BELSB Disponível em: [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt);

TCA – Sul, de 14.02.2012, Proc. 5105/11 Disponível em: [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt);

TCA - Sul de 05.02.2011, Proc. n.º 04255/10, relator José Correia.  
Disponível em: [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt);

## **Tribunal Central Administrativo Norte**

TCA – Norte, KMGP 18.10.2018, proc. N.º 00917/13.3BECBR Disponível em: [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt);

## **Centro de Arbitragem Administrativa**

Decisão Arbitral de 25-05-2020, Presidente: José Poças Falcão no Proc. n.º 480/2019- T, disponível em: <https://caad.org.pt/tributario/decisoas/> acedido a 24.04.2022

Decisão Arbitral de 3 de Janeiro de 2019, Presidente: Jorge Lopes de Sousa, no Proc. n.º 235/2018-T, disponível em: <https://caad.org.pt/tributario/decisoas/> acedido a 24.04.2022

Decisão Arbitral de 28.01.2020, Presidente: José Poças Falcão no Proc. n.º: 167/2019-T, disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoas/> acedido a 24.04.2022

Decisão Arbitral de 15.05.2019, Presidente: Alexandra Coelho Martins no Proc. n.º 441/2018-T, disponível em: <https://caad.org.pt/tributario/decisoas/> acedido a 24.04.2022

Decisão Arbitral de 05-02-2021, Presidente: José Carvalho no Proc. n.º 141/2020- T, disponível em: <https://caad.org.pt/tributario/decisoas/> acedido a 24.04.2022

Decisão Arbitral de 26.11.2018, Presidente: José Falcão, no Proc. n.º 126/2018-T, disponível em: <https://caad.org.pt/tributario/decisoas/> acedido a 24.04.2022

Decisão Arbitral de 19.12.2013, Presidente: no Proc. n. °139/2013, disponível em: <https://caad.org.pt/tributario/decisoas/> acedido a 24.04.2022

Decisão Arbitral de 01.09.2014, Presidente: Jorge Lopes de Sousa, no Proc. n.º 62/2014-T, disponível em: <https://caad.org.pt/tributario/decisoas/> acedido a 24.04.2022

Decisão Arbitral de 21.07.2014, Presidente: Jorge Lopes de Sousa no Proc. n. °143/2014-T, disponível em: <https://caad.org.pt/tributario/decisoaes/> acedido a 24.04.2022

Decisão Arbitral de 04.05.2015, Presidente: José Falcão, no Proc. n. °283/2014-T, disponível em: <https://caad.org.pt/tributario/decisoaes/> acedido a 24.04.2022

Decisão Arbitral de 22.05.2015, Presidente: Jorge Lopes de Sousa, no Proc. n.º 377/2014-T, disponível em: <https://caad.org.pt/tributario/decisoaes/> acedido a 24.04.2022

Decisão Arbitral de 16.09.2014, Presidente: Jorge Lopes de Sousa, no Proc. n.º 234/2014-T, disponível em: <https://caad.org.pt/tributario/decisoaes/> acedido a 24.04.2022

## **Bibliografia**

ANDRADE, João, “*A Erosão da Fundamentação do Discurso Punitivo em Matéria de Imposto entre a Violência e a Barbárie*” Coimbra Editora, 2012.

BRYMAN, A., & Bell, E. *Business Research Methods*. Oxford: Oxford University Press, 2015.

CAMPOS, Diogo Leite de, e RODRIGUES, Benjamim | SOUSA, Jorge, 2ª Ed, “*Lei Geral Tributária – comentada e anotada*”, Vislis editora, 2000;

CAMPOS, Diogo Leite de, e CAMPOS, Mónica Horta Neves Leite de, “*Direito Tributário*”, Almedina, 2000.

CALDAS, Marta “*O Conceito de Planeamento Fiscal Agressivo: Novos Limites ao Planeamento Fiscal? 2016*, 2.ª, Edição de 2015, Almedina, 2016.

CAMBANJE, T. O sistema fiscal e a Constituição fiscal angolana. *JURIS*, 1(1), 375-384. <https://doi.org/10.34632/juris.2016.915>, 2016.

CARVALHO, João Filipe Pacheco, “*O Regime Procedimental de Aplicação das Normas Anti-Abuso - análise do Artigo 63º do Código de Procedimento e de Processo Tributário*”, in *Fiscalidade*, n.º 23, 2005.

CAVALI, Marcelo - *Cláusulas Gerais Anti-Elisivas: Reflexões Acerca de sua Conformidade Constitucional em Portugal e no Brasil*: Almedina S.A, 2006.

COURINHA, Gustavo - *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário: Contributos para a sua compreensão*, Coimbra: Almedina S.A, 2009.

COURINHA, Gustavo, “*Estudos de Direito Internacional Fiscal*”, AAFDL Editora, Reimpressão 2019.

DOURADO, Ana – Direito Fiscal, 5.<sup>a</sup> Edição, Grupo Almedina, 2020.

GAMA, João, *in Fundação Francisco Manuel dos Santos, Justiça Fiscal (separata.indd)*

DOURADO, Ana “*Governança Fiscal Global*”, 2<sup>a</sup> Ed, Almedina, 2018.

GAMA, João, “*Acto Elisivo, Acto Lesivo: Notas sobre à Elisão Fiscal no Ordenamento Jurídico Português*”, Revista da faculdade de direito da Universidade de Lisboa, 1999.

MACHADO, Jónatas | COSTA, Paulo | MACAIA, Osvaldo, “*Direito Fiscal Angolano: Segundo a Reforma de 2014*”, Coimbra Editora, 2015.

MACHADO, Jónatas / COSTA, Paulo (2019), 3.<sup>a</sup> Edição, *Manual de Direito Fiscal “perspetiva multinível”* Almedina, 2019.

MORAIS, Rui - Manual do Procedimento e Processo Tributário. Coimbra: Edições Almedina, S.A, 2016.

NABAIS, José Casalta, 2<sup>a</sup> Ed, “*Introdução ao direito fiscal das empresas*” Almedina, 2015.

NABAIS, José Casalta - Direito Fiscal. 11<sup>a</sup> Edição, Coimbra: Almedina S.A, 2019.

NETO, Serena e TRINDADE, Carla - Contencioso tributário. Vol.I, Coimbra: Almedina, 2017.

PEREIRA, Manuel, 5<sup>a</sup> Ed, “*Fiscalidade*” Almedina, 2014.

PIRES, Rita Calçada, “*Manual de Direito Internacional Fiscal*”, Pré-impressão, Almedina, 2018.

ROCHA, Joaquim, 7.<sup>a</sup> Edição, “*Lições de Procedimento e Processo Tributário*”, Almedina, 2020.

SANTOS, António “Planeamento fiscal, evasão fiscal, elisão fiscal / *Fiscalidade - revista de direito e gestão fiscal*” (coordenação de SANCHES, J.L. Saldanha), BRIGIDO, Sandrina / MARTINS, António / ALMEIDA, José / MORAIS, Rui Duarte / VASQUES, Sérgio / MATIAS, Vasco / TORRES, Manuel / Viera de Almeida & Associados, *Fiscalidade (revista de direito e gestão fiscal)*, 2009.

SANCHES, José Luís Saldanha, “*Manual de direito fiscal*”, 2ª Edição, Coimbra Editora, 2002.

SANCHES, Saldanha J.L. – “*Reestruturação de empresas e os limites do Planeamento Fiscal*”, 2009.

SANCHES, Saldanha J.L. - *Os limites do Planeamento Fiscal: Substância e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional*. Coimbra: Coimbra Editora, 2009.

SANCHES, J.L. Saldanha, 2.ª Edição, “*Manual de direito fiscal*”, Coimbra editora, 2002.

SANCHES, José Luís Saldanha, “Abuso de direito em matéria fiscal: natureza, alcance e limites”, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 398, 2000.

SANTOS, António, “*in Fiscalidade n.º 38, Planeamento Fiscal, Evasão Fiscal, Elisão Fiscal – O fiscalista no seu labirinto*”, 2009.

SCHOUERI, Luís, “*planejamento fiscal através de acordos bitributação – treaty shopping*”, editora revista dos tribunais, 1995.

SOUSA, Jorge | CAMPOS, Diogo | RODRIGUES, Silva “*Lei Geral Tributária: Comentada e Anotada*”, Reimpressão, Vislis editores, 1999.

TEIXEIRA, Glória, 4ª Ed, “*Manual de Direito Fiscal*”, Almedina, 2016.

VASQUES, Sérgio – “*Manual de Direito Fiscal*”, 2.ª Edição, Almedina, 2019.

“Direito”, in Dicionário infopédia da língua portuguesa. Porto: Porto Editora, 2021-06-11.

XAVIER, Alberto / PALMA, Clotilde / XAVIER, Leonor, “*Direito Tributário Internacional*”, 2ª Ed atualizada, Almedina, 2020.

### **Documentos Eletrónicos e outras Fontes de Informação**

ALMEIDA, Júlio, artigo publicado no Jornal Económico (Maio 2019), “*A nova Cláusula Geral Anti-Abuso*”, Maio 2019 Disponível em <https://easytax.jornaleconomico.pt/a-nova-clausula-geral-anti-abuso> última consulta dia 24.04.2022

SOUZA, Francislê, “*a investigação qualitativa*”, Dezembro, 2016. Disponível em Site: <https://www.webqda.net/investigacao-qualitativa-semelhancas-entre-metodologias-e-metodologias/> última consulta dia 24.04.2022

Diário da República Portuguesa n.º-39/2008, Série I de 2008-02-25.

ANGOLA, Jornal, “*medidas reforçadas contra a evasão fiscal*”, Setembro, 2018. Disponível em Site: <https://jornaldeangola.ao/ao/noticias/detalhes.php?id=413403> última consulta dia 24.04.2022

ANGOLA, Jornal, “*Angola e Portugal eliminam dupla tributação*”, Outubro, 2020. Disponível em Site: <https://www.jornaldeangola.ao/ao/noticias/detalhes.php?id=461843> última consulta dia 24.04.2022

FINANÇAS, Ministério, “*organizações internacionais das quais Angola faz parte*”, Disponível em <https://agt.minfin.gov.ao/PortalAGT/#!/institucional/actividades-internacionais>, última consulta dia 17-03-2022.

FINANÇAS, Ministério, “*acordos internacionais firmados por Angola*” Disponível em <https://agt.minfin.gov.ao/PortalAGT/#!/institucional/acordos>, última consulta dia 18-03-2022.

Convenção Multilateral para a Aplicação das Medidas Relativas às Convenções Fiscais destinadas a Prevenir a Erosão da Base Tributária e a Transferência de Lucros, Disponível em <https://www.oecd.org/ctp/treaties/beps-multilateral-instrument-text-translation-portuguese.pdf>, última consulta dia 19 – 03 – 2022.

### **Direito Fiscal da União Europeia**

Diretiva n.º 2016/1164/UE do Conselho, de 12 de Julho de 2016 que estabelece o regime contra as práticas de elisão que tenham incidência direta no funcionamento do mercado interno.