



**Deslocalização e evasão fiscal no quadro europeu - análise do Acórdão  
do Tribunal de Justiça da Comunidade Europeia de 11 de Março de 2004  
(Acórdão *Lasteyrie du Saillant* - Processo C-9/02)**

**Abreviaturas**

CC – Código Civil  
CE – Comunidade Europeia  
CGI - *Code Général des Impôts*  
CPPT – Código de Procedimento e Processo Tributário  
CRP – Constituição da República Portuguesa  
JOUE – Jornal Oficial da União Europeia  
LGT – Lei Geral Tributária  
TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia

**Resumo**

A globalização e a europeização têm produzido diversos efeitos em áreas como a economia, sociologia, tecnologias de informação, política e também, como não poderia deixar de ser, no Direito, o qual tenta acompanhar esta rápida evolução regulando cada vez mais campos, onde outrora não havia qualquer norma.

Embora a deslocalização das pessoas não seja um fenómeno recente nem tão pouco a sua regulamentação, a verdade é que a globalização e a europeização abriram as fronteiras para uma maior facilidade nestas movimentações. Estas deslocações têm diversos fundamentos, mas aquele que neste momento releva para a análise do acórdão é a transferência do domicílio de um Estado para outro com intenção de fuga à tributação. Para prevenir a evasão e fraude fiscal que esta saída poderá consubstanciar, os estados adotam medidas protecionistas como são exemplo os impostos de saída. No acórdão em estudo analisaremos a aplicação desta tributação num caso em concreto, a possível restrição das liberdades de circulação europeias, bem como as causas justificativas destas restrições à liberdade de circulação.

**1. Do Acórdão *Lasteyrie du Saillant*****1.1. Dos Factos**

*Lasteyrie du Saillant* era um cidadão francês que deslocou a sua residência fiscal para a Bélgica. Após deixar o seu país de origem, *Lasteyrie* foi sujeito a um imposto sobre as mais-valias ainda não realizadas (nos termos do artigo 167º *Code Général des Impôts*, doravante CGI). Inconformado, requereu ao *Conseil d'État* que anulasse esta tributação com base na sua ilegalidade, porque contrário ao Direito comunitário – Direito da União Europeia – designadamente, à liberdade de estabelecimento.

Por sua vez, o *Conseil d'État* entendeu que tal disposição não tinha por objetivo a restrição das liberdades fundamentais. À primeira vista, o artigo 167º CGI que regula a



tributação das mais-valias não realizadas das pessoas que se preparam para abandonar a França, parece restringir as liberdades comunitárias. Todavia, o mesmo órgão indica que, em certas circunstâncias, o sujeito passivo poderá protelar esta tributação (suspendendo-a através do cumprimento de imposições, como a prestação de garantia, nomeação de representante em França, entre outros). Afirma também que se mantiver domicílio no Estado de Origem não será tributado de todo.

Mesmo que seja considerado que há uma restrição às liberdades fundamentais, o *Conseil D'État* entende que esta estará justificada<sup>1</sup> (mais concretamente porque a norma visa a luta contra evasão e fraude fiscal).

### **1.2. Do Direito Francês Aplicável**

O artigo 167º CGI regula a tributação das mais-valias verificadas sobre os direitos sociais previstos no artigo 160º CGI, aquando da transferência do domicílio para outro país. O valor de tributação previsto será obtido pela diferença entre o valor dos direitos sociais e o preço da aquisição, isto é, constata-se uma tributação com base no valor verificado e não no realizado. Os prejuízos que possam existir não são imputados às mais-valias dessa natureza realizadas por outra via.

O artigo prevê as normas aplicáveis à declaração das mais-valias, bem como estabelece a possibilidade de diferimento da tributação até ao momento em que se efetue a transmissão, resgate, reembolso ou anulação dos direitos sociais em causa. Relativamente à suspensão do pagamento, já referida pelo *Conseil d'État* como um dos elementos do artigo que demonstra a sua conformidade com as liberdades comunitárias, o artigo prevê que depende da obrigação acessória de entrega da declaração *supra* referida, indicando o montante da mais-valia verificada, do requerimento do benefício fiscal, da designação de representante com domicílio autorizado a receber comunicações relativamente à matéria coletável, à cobrança e ao contencioso tributário, da constituição (antes da sua partida) de um tesoureiro encarregado da cobrança, e de garantias bastantes para assegurar a cobrança do crédito fiscal.

### **1.3. Da Questão Prejudicial e da Posição dos Intervenientes**

Em concordância com o enquadramento fáctico e normativo apresentado nos pontos anteriores, a questão prejudicial interposta ao Tribunal de Justiça da União Europeia foi a seguinte:

---

<sup>1</sup> A questão da justificação da restrição às liberdades fundamentais será desenvolvida nos subtítulos 1.4.



“O Princípio da liberdade de estabelecimento consagrado no artigo 52º do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 43º CE) opõe-se a que um estado membro institua, para efeitos de prevenção de risco de evasão fiscal, um mecanismo de tributação das mais valias em caso de transferência do domicílio fiscal, tal como o atrás descrito [?]”<sup>2</sup>

### **a) Da Resposta negativa**

Os governos alemão, dinamarquês e holandês consideram que existe uma limitação indireta e aleatória, visto que esta norma permite a transferência de domicílio ainda que sujeita a tributação ou imposição de deveres acessórios.

Para o *Conseil d'État*, a tributação subjacente a esta norma não impede a liberdade de estabelecimento, porque é provisória. Esta provisoriedade provém da possibilidade de suspensão do pagamento do tributo.

É entendimento do governo francês (com concordância dos governos dinamarquês, alemão e holandês) que mesmo que se considere que a norma restringe as liberdades europeias, esta limitação encontra-se justificada por razões imperiosas de interesse geral, neste caso o combate à evasão e fraude fiscal. Como há falta de elementos internacionais bilaterais ou multilaterais eficazes, foi criada esta norma com a finalidade de evitar a fuga à tributação através da deslocação de domicílio para outro estado. Acrescenta ainda que esta medida de luta contra a evasão e a fraude fiscais é proporcional, devido à existência de delimitação temporal da sua aplicação e à existência de mecanismos de suspensão. Também referem a possibilidade de dedução do montante pago sobre as mais-valias como um desagravamento da tributação.

### **b) Da Resposta Positiva**

*Lasteyrie*, o Governo português e a Comissão consideram que o artigo 167º CGI é um entrave à liberdade de estabelecimento já que consagra um regime de tributação menos vantajoso para aqueles sujeitos passivos que deslocarem a sua residência para o estrangeiro.

Salientam ainda o facto do artigo 167º CGI, enquanto clausula anti abuso, ser também desproporcional face à liberdade de estabelecimento, ou seja, ser uma medida excessivamente onerosa para o fim que pretende obter. Para tal, apresentam normas de outros Estados que consideram proporcionais.

*Lasteyrie* acrescenta que as convenções internacionais contêm uma norma “assistência à cobrança” que funciona como válvula de escape permitindo ao estado francês cobrar impostos

---

<sup>2</sup> V. Acórdão *Lasteyrie du Saillant*, de 11.03.04, processo C-9/02, §18, in <http://eur-lex.europa.eu/pt/index.htm>.



quando um cidadão deslocaliza a sua residência para outro estado e o governo português complementa indicando que bastaria um sistema de troca de informações para garantir a satisfação dos créditos fiscais sem necessidade de atos impositivos.

#### **1.4. Da Posição do Tribunal**

##### **a) Da Restrição à liberdade de circulação**

Segundo os magistrados do Tribunal de Justiça da União Europeia, o artigo 167º CGI é uma norma restritiva das liberdades fundamentais, designadamente da liberdade de estabelecimento (artigo 52º do Tratado). Esta norma funciona como uma medida dissuasora da transferência, daí que se considere restritiva. Também a necessidade de prestação de garantia funciona como restritiva desta liberdade na medida em que priva o sujeito passivo do património dado como garantia.

No entanto, já é jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia que se permita a restrição das liberdades fundamentais em função de razões imperiosas de interesse geral. A jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia e alguma doutrina consagram uma verdadeira cláusula aberta na qual reconhecem quatro razões imperiosas de interesse geral, nomeadamente

- a prevenção da evasão, fraude fiscal e o controlo da eficiência fiscal,
- a erosão ou perda de receita fiscal,
- a coerência fiscal e
- a constituição de um regime de repartição de poder entre o estado de origem e de destino<sup>3</sup>.

##### **b) Das Medidas justificativas da restrição à liberdade de circulação**

Como já foi referido no ponto anterior, o Tribunal de Justiça entendeu que a norma do artigo 167º CGI restringia a liberdade de estabelecimento. No seguimento desta conclusão, levantou a questão da possibilidade de justificação da restrição através de uma das causas justificativas elencadas.

O Tribunal de Justiça entendeu que o artigo 167º CGI não visa impedir a evasão e a fraude fiscais, desde logo porque é uma norma geral que ficciona que todas as deslocações de domicílio fiscal naquelas circunstâncias consubstanciam uma intenção de contornar a lei fiscal

---

<sup>3</sup> Para maiores desenvolvimentos *vide* Patrícia Noiret CUNHA, *A tributação directa na jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias*, Coimbra, Coimbra Editora, 2006.



francesa. Ou seja, esta norma assume um caráter tão genérico que a torna desproporcional, e portanto podia ser criada uma menos onerosa com os mesmos objetivos. Além disso, as condições de suspensão não são automáticas o que também se traduz numa medida prejudicial para quem se encontre nesta situação.

A segunda causa justificativa é a erosão ou perda de receita fiscal. Embora seja ponderada pelo Tribunal, esta medida não é admitida como causa justificativa uma vez que a perda de receita fiscal, para além de incompatível com as liberdades europeias, não permite justificar uma restrição à liberdade de estabelecimento.

De seguida analisa a coerência fiscal e a possibilidade de justificação da restrição. É certo que existe uma relação entre o diferimento do tributo e a sua exigência no momento da deslocalização do domicílio, porém a norma não tem como fim último garantir a tributação das mais-valias, mas sim potencialmente evitar a evasão e a fraude fiscais. Portanto, não se verifica a premissa (neste caso e segundo o governo neerlandês) que fundamenta a restrição às liberdades europeias.

Quanto ao argumento de que deve existir uma repartição da tributação entre o Estado de partida e o Estado de acolhimento, o Tribunal de Justiça considerou “que o litígio não incide sobre a repartição, entre os Estados Membros, do poder de tributar, nem sobre o direito de as autoridades francesas tributarem mais-valias latentes ao pretenderem reagir a transferências de domicílio artificiais, mas sim sobre a questão de saber se as medidas adoptadas com essa finalidade são conformes às exigências da liberdade de estabelecimento”<sup>4</sup>. Assim sendo, também se afasta a justificação da restrição por via deste argumento.

Não estando preenchidas as causas justificativas das restrições às liberdades europeias e existindo uma restrição à liberdade de circulação, o Tribunal de Justiça conclui que a norma proposta para análise opõe-se à liberdade de estabelecimento.

### **1.5. Da Opinião do Advogado Geral *Jean Mischo***

Segundo *Jean Mischo*, a norma fiscal em análise é muito ampla - “a regra nacional em causa visa, de uma maneira geral, qualquer situação em que um contribuinte que detém participações substanciais numa sociedade sujeita ao imposto francês sobre as sociedades, transfira, por uma razão qualquer, o seu domicílio fiscal para fora de França”<sup>5</sup>. É uma “presunção irrefragável de fraude fiscal”<sup>6</sup>, ou seja, o legislador presume que todas as situações de transferência de domicílio fiscal comportam uma intenção fraudulenta com vista à

---

<sup>4</sup> V. Acórdão TJUE *Lastyrie du Saillant* de 11.03.04, ... *cit.*

<sup>5</sup> Cfr. Conclusões do Advogado Geral *Jean Mischo* de 13.03.2003, §58.

<sup>6</sup> *Idem...*, §59.



eliminação, diferimento ou desagramento tributário. Ora, não deverá ser este o entendimento preponderante, e a administração deverá provar caso a caso o risco de evasão ou mesmo fraude fiscal<sup>7</sup>. Um dos critérios que permite aferir este risco de evasão é a rapidez no regresso, que não se constatou no caso de *Lasteyrie du Saillant*.

## 2. Comentário ao Acórdão Lasteyrie du Saillant

A História está recheada de pessoas e populações que migram. Várias razões, entre as quais étnicas, políticas, económicas, de guerra, se prendem com estas movimentações. Na atualidade, as condições económicas e a internacionalização de negócios têm sido duas das principais razões para ocorrerem migrações. No seguimento das emigrações e imigrações que se verificam por todo o globo, vários foram os países que introduziram na sua legislação, impostos relacionados com emigração e imigração. Os impostos de saída previstos nos artigos 83º a 85º CIRC em Portugal e no artigo 167º CGI configuram-se como um exemplo de imposto sobre a emigração<sup>8</sup>. Segundo, João Félix Pinto Nogueira no âmbito dos impostos de saída “o simples exercício do direito de circulação é configurado como facto gerador de imposto”<sup>9</sup>.

A tributação de saída, como incide sobre um ato jurídico concreto, insere-se nas cláusulas específicas anti abuso. Estas não são uma “novidade no ordenamento jurídico tributário”<sup>10</sup>, pois no século XVIII em Portugal já era “justificada pela necessidade de livrar ‘a huns, e a outros daquelas desigualdades, com que os costumam gravar os subterfúgios dos que se afastam das Regras Gerais dos bons Negociantes’ e (...) ‘para a melhor e mais exacta arrecadação dos Meus Reaes Direitos’(...) a obtenção de igualdade tributária e a justiça na distribuição dos encargos tributários são a justificação ancestral das medidas anti abuso”<sup>11</sup>.

Para melhor entender a inserção dos impostos de saída na cláusula específica anti abuso, devemos distinguir cláusula geral da cláusula específica anti abuso<sup>12</sup>. Estas duas normas apresentam em comum o âmbito de aplicação e o fim: “[ambas] visam transações reais levadas a cabo, com maior ou menor artifício, por razões fundamentais de economia fiscal, que são

<sup>7</sup> Tal como era enfatizado pelos argumentos da Comissão neste mesmo acórdão em análise.

<sup>8</sup> Devidos aos limites formais impostos, esta temática não será desenvolvida nesta recensão.

<sup>9</sup> Cfr. João Félix Pinto NOGUEIRA, *Direito Fiscal Europeu – o paradigma da proporcionalidade. A proporcionalidade como critério central da compatibilidade de normas tributárias internas fundamentais*, Coimbra, Coimbra Editora/Wolters Kluwer, 2010, p. 430.

<sup>10</sup> Cfr. J.L. SALDANHA SANCHES, *Os Limites do Planeamento Fiscal. Substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*, Coimbra, Coimbra Editora, 2006, p. 9.

<sup>11</sup> Cfr. J.L. SALDANHA SANCHES, *Os Limites do Planeamento Fiscal... cit.*, p. 9 (aspas no original).

<sup>12</sup> Gustavo Lopes COURINHA refere um terceiro género: As cláusulas sectoriais anti abuso que considera são menos amplas que as cláusulas gerais e menos estático do que as cláusulas especiais ou específicas. Além disso, pretendem atingir grupos de casos não pré-determinado.



postas em causa nos seus efeitos fiscais, relativamente aos termos que se encontravam previstos pelas partes”<sup>13</sup>.

As cláusulas distinguem-se quanto ao meio de reação aplicado. Embora ambas regulem situações de evasão e de fraude<sup>14</sup>, incidem num conjunto de situações distintas. As cláusulas gerais anti abuso são dinâmicas e sancionam qualquer ato ou negócio jurídico cujo intuito seja contornar a lei fiscal para obter um efeito económico pretendido (artigo 38º LGT), as normas específicas são mais estáticas e rígidas, pois delimitam os casos em que pela experiência se qualificam como evasão fiscal.

Além de outros meios de reação, o legislador consagra este tipo de normas, pois são “*tailor made provisions*”<sup>15</sup>, que visam remendar a “falha na malha tributária”<sup>16</sup>, embora sem capacidade de a regenerar, ou seja, até que seja criada uma norma para sancionar o ato ou negócio jurídico semelhante àquele praticado, os atos ou negócios saem incólumes (princípio da segurança jurídica – artigo 2ºCRP – e princípio da irretroatividade fiscal – artigo 103º, nº3 CRP). Daí que esta tarefa legislativa seja considerada interminável e desmoralizante e extremamente difícil visto que não é fácil encontrar a resposta adequada para prevenir a evasão e fraude fiscal<sup>17</sup>.

No acórdão *Lasteyrie du Saillant* são levantadas duas questões. Numa primeira abordagem pretende-se aferir se a norma em causa restringe as liberdades de circulação; sendo esse o caso, seguidamente, pretende-se determinar se a norma cabe numa causa justificativa das restrições já elencadas.

Analisando o artigo 167º CGI não há dúvidas que esta norma limita a liberdade de estabelecimento uma vez que o sujeito passivo que deslocar a sua residência para outro Estado será tributado pelas mais-valias verificadas. Ainda que a lei francesa preveja a possibilidade de diferimento deste tributo para momento posterior através de várias obrigações acessórias, estas são demasiado prejudiciais para o não residente, estabelecendo mesmo um regime tributário mais exigente para o não residente do que para o residente em França. Posto isto, e confirmando a decisão do Tribunal de Justiça da União Europeia quanto à restrição do Direito europeu, compete-nos analisar se tal restrição poderá ser afastada pelas causas de exclusão da ilicitude

---

<sup>13</sup> Cfr. Gustavo Lopes COURINHA, *A Clausula Geral Anti Abuso no Direito Tributário. Contributos para a sua compreensão*, Coimbra, Almedina, 2004, p.91.

<sup>14</sup> No caso da evasão são “justificadas pela dificuldade em recorrer ao regime geral da simulação” e, no caso da fraude, “pela frequência com que são utilizadas tais situações de facto para escapar à tributação (ou obter vantagens fiscais indevidas)” (Cfr. Gustavo Lopes COURINHA, *A Clausula Geral ... cit.*, p.94).

<sup>15</sup> Malcolm Grammie *apud* Gustavo Lopes COURINHA, *A Clausula Geral ... cit.*, p.96.

<sup>16</sup> Segundo Casalta Nabais: “o jogo do rato e do gato”, José CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2000, *apud* Gustavo Lopes COURINHA, *A Clausula Geral ... cit.*, p. 96.

<sup>17</sup> Colin Masters enumera alguns problemas derivados desta legislação compulsiva na luta contra a fraude e evasão fiscal: primeiro, a própria legislação pode criar novas falhas que permitam ao sujeito passivo evadir-se, pois se legisla desenfreadamente também poderá afetar áreas comerciais sem o problema da fraude fiscal. Depois, o excesso de legislação também acarreta outra problemática relacionada com o facto de se criar normas longas, complicadas e obscuras de interpretar e que são desproporcionais porque muito amplas. Segundo Gustavo Lopes Courinha tudo isto contribuirá “para uma menor compreensão do normativo fiscal pelo contribuinte comum” (Gustavo Lopes COURINHA, *A Clausula Geral ... cit.*, p. 97).

previstas pela jurisprudência deste Tribunal. De forma a desenvolver melhor uma destas causas, centrar-nos-emos no estudo da luta contra a evasão e fraude fiscal<sup>18</sup>.

Ainda que os Estados tenham o dever de respeitar o Direito da União Europeia, podem usar medidas protecionistas para lutar contra a evasão e fraude fiscal<sup>19</sup>. Todavia temos de considerar as características destes institutos e os princípios do Direito fiscal. No caso do acórdão *Lasteyrie du Saillant* o Tribunal de Justiça desconsiderou a norma em causa como uma norma de luta contra a evasão e fraude fiscal. A sua argumentação relaciona-se com o facto de se tratar de uma norma geral que, além de discriminar os cidadãos que deslocam a residência para outro país, também abarca todas as outras situações em que não havia intenção fraudulenta, ou seja, presumia que todos os cidadãos que abandonassem a França tinham como intuito a fuga ao fisco. Neste sentido, segundo João Félix Pinto Nogueira “[o] tribunal tem considerado que a mera ‘transferência do domicílio de uma pessoa singular para fora do território de um estado membro não implica em si mesma a evasão fiscal’.”<sup>20</sup>. Assim sendo, de acordo com este entendimento a simples transferência do domicílio por parte de uma pessoa singular não consubstancia uma circunstância de evasão nem de fraude fiscal e, portanto, não justifica esta medida fiscal que restringe o exercício de uma liberdade fundamental garantida pelo Tratado. Será necessária uma intenção fraudulenta de evitar a tributação no estado de origem.

O autor acrescenta também que é “perfeitamente visível em *Lasteyrie du Saillant* quando se afirma que o *exit tax* francês não podia ‘sem exceder largamente o que é necessário para atingir o objetivo que prossegue, presumir a intenção de contornar a lei fiscal francesa por parte de qualquer contribuinte que transfira o seu domicílio para fora de França’.”<sup>21</sup>. Isto é, se esta norma fosse considerada uma forma de prevenção da evasão e fraude fiscal estaríamos a onerar em demasia os sujeitos passivos. No acórdão *Lasteyrie*, tal como em *Leur Bloem*<sup>22</sup>, verifica-se que o TJUE considerou que as normas em causa ultrapassavam o necessário para evitar a fraude e evasão fiscais e portanto prejudicavam a liberdade de estabelecimento (ou objetivo da diretiva no caso do acórdão *Leur Bloem*)<sup>23</sup>.

<sup>18</sup> V. Acórdão TJUE *Cadbury Schweppes* de 12.09.06, processo nº C-196/04; e *Lateyrie du Saillant* ... cit., in <http://eur-lex.europa.eu/pt/index.htm>. Esta ideia de justificação (neste caso em concreto) de restrição à liberdade de estabelecimento foi fixada inicialmente no acórdão *Cadbury Schweppes*

<sup>19</sup> É o que decorre do Acórdão TJUE *Schumacker* de 14.02.95, processo nº C-279/93; acórdão *Lankhorst-Hohorst* de 12.12.02, processo nº C-324/00, in <http://eur-lex.europa.eu/pt/index.htm>.

<sup>20</sup> Cfr. João Félix Pinto NOGUEIRA, *Direito Fiscal* ... cit., p. 430 (aspas no original).

<sup>21</sup> Cfr. João Félix Pinto NOGUEIRA, *Direito Fiscal* ... cit., p. 430 (aspas no original).

<sup>22</sup> V. Acórdão TJUE *Leur Bloem* de 17.07.97, processo nº C-28/95, in <http://eur-lex.europa.eu/pt/index.htm>.

<sup>23</sup> O Tribunal de justiça não se preocupa com a caracterização da norma anti abuso (presunção, ficção ou cláusulas gerais), mas sim com o efeito sobre as liberdades fundamentais, ou seja, basta a existência de um sacrifício superior ao necessário para que a norma saia debilitada. Segundo João Félix Pinto Nogueira, não releva a técnica de produção normativa mas sim o modo como esta está configurada. Por exemplo, a divisão do ónus da prova é uma questão interna tratada no âmbito dos tribunais nacionais (princípio da autonomia processual nacional), sendo certo que em geral o sujeito passivo deve ter sempre a possibilidade de ilidir a presunção ou demonstrar que a finalidade não era aquela descrita pela administração (João Félix Pinto NOGUEIRA, *Direito Fiscal* ... cit., p. 426 e 427).





Deste modo, a norma do artigo 167º CGI é desproporcional face ao objeto que se pretende proteger e também por isso não pode ser considerada uma causa justificativa da restrição à liberdade de circulação.

Posto isto, “[os] estados membros podem adotar medidas anti abuso e pode dar-se o caso de essas medidas criarem situações de discriminação ou de restrição. A orientação aqui vigente é a que vigora para as restantes normas internas: essas medidas podem ser admitidas se forem justificadas e proporcionadas ao fim que visam prosseguir”<sup>24</sup>. No acórdão *Lasteyrie du Saillant* entendemos que além de desproporcional a norma consagra um regime tributário mais desfavorável para os não residentes e, como tal, discriminatório, afastando a possibilidade de justificação da restrição à liberdade europeia. O governo francês deverá, por um lado, recorrer a medidas menos restritivas para combater o abuso fiscal<sup>25</sup>, e por outro lado optar por medidas de diferimento da tributação que não sejam tão desfavoráveis ao sujeito passivo. No caso em concreto, a simples exigência da garantia não só prejudicava a esfera jurídica do contribuinte (já que se consubstancia numa oneração do património do sujeito passivo), como era restritiva da liberdade de circulação.

O Tribunal de Justiça da União Europeia entendeu existir fundamento para luta contra a fraude e evasão fiscal quando existam “esquemas puramente artificiais”<sup>26</sup>. Ora no caso *Lasteyrie du Saillant* o Tribunal “considerou que a norma francesa não estava orientada apenas para os casos em que houvesse ‘esquemas puramente artificiais’ com o objetivo de contornar a lei francesa, mas que abrangia em geral qualquer situação em que houvesse participação substancial numa sociedade, por parte do sujeito passivo que transferisse a sua residência para fora do território francês, independentemente da razão. Ora não se podia presumir que a saída significasse abuso fiscal”<sup>27</sup>, isto é, o artigo 167º CGI é tão genérico que não abrange apenas os “esquemas puramente artificiais”, mas toda e qualquer situação de deslocação, pelo que não se considera uma norma de luta contra a evasão e fraude fiscal.

A artificialidade pode ser analisada de um ponto de vista objetivo e/ou subjetivo<sup>28</sup>. Do ponto de vista subjetivo a aplicação cinge-se aos casos em que se pretenda a obtenção de uma vantagem fiscal, a qual se verifica ainda que o sujeito em causa tenha obedecido aos requisitos formais, nomeadamente das liberdades de circulação. Do ponto de vista objetivo, o Tribunal de

<sup>24</sup> Cfr. João Félix Pinto NOGUEIRA, *Direito Fiscal ... cit.*, p.420.

<sup>25</sup> O acórdão refere mesmo alguns exemplos como a tributação no momento em que o sujeito passivo volta ao estado de origem e um sistema de troca de informações para garantir a satisfação dos créditos fiscais sem necessidade de atos impositivos.

<sup>26</sup> Neste sentido, v. acórdão TJUE *Cadbury Schweppes* 12.09.06, ... cit.; acórdão TJUE *Marks & Spencer* de 13.12.05, processo nº C-446/03; acórdão TJUE *Thin Cap Group Litigation* 13.03.07, processo nº C-524/04; acórdão TJUE *Rewe ZentralFinanz* de 29.03.07, processo nº 347/04, *apud* João Félix Pinto NOGUEIRA, *Direito Fiscal ... cit.*, p. 421. São classificados como esquemas puramente artificiais os “comportamentos que consistam em criar expedientes puramente artificiais, desprovidos de realidade económica, com o objetivo de iludir o imposto normalmente devido sobre os lucros gerados por atividades realizadas no território nacional”. Vide acórdão TJUE *Cadbury Schweppes* 12.09.06, ... cit.

<sup>27</sup> Cfr. Ana Paula DOURADO, *Lições de Direito Fiscal Europeu Tributação Directa*, Coimbra, Coimbra Editora/Wolters Kluwer, 2010, p. 171 (aspas no original).

<sup>28</sup> V. acórdão TJUE *Cadbury Schweppes* 12.09.06, ... cit. Além destes requisitos o TJUE aceita alguns testes como o *arm's lenght*. Este teste foi utilizado no acórdão TJUE *Thin Cap Group Litigation* de 13.03.07, ... cit.



Justiça da União Europeia indica a inexistência de um vínculo económico real com o Estado membro de acolhimento. Ora no caso em análise, nem se retira da factualidade que a transferência de domicílio se tenha traduzido numa qualquer vantagem fiscal, nem se verifica a falta de vínculo económico com o Estado membro de acolhimento que se torna o local de exercício da profissão do sujeito em causa. Portanto, não estando preenchidos estes requisitos concorda-se com a inexistência de um esquema puramente artificial.

O Tribunal de Justiça reconhece dois requisitos adicionais: que existam razões comerciais efetivas para a operação e que a resposta da administração tributária se limite ao necessário para reconduzir a situação tributária àquela que se verificaria se a operação fosse estabelecida entre as partes não relacionadas. Estas medidas limitam a configuração das normas anti abusivas aplicáveis a situações transnacionais. Se não se subsumirem, são consideradas desproporcionais e incompatíveis com o Direito da União <sup>29</sup>.

Em suma, concluímos que o artigo 167º CGI é incompatível com o Direito da União Europeia visto que limita a liberdade de estabelecimento. Além disso, não é uma norma que vise a prevenção da evasão e fraude fiscal pelo que não se insere nesta medida protecionista do estado que justificaria a restrição à liberdade de circulação. Assim sendo, tal como o Tribunal de Justiça, entendemos pela oposição desta norma ao Tratado da Comunidade Europeia, atual Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia.

---

<sup>29</sup> Segundo Ana Paula Dourado, além das medidas nacionais de luta contra evasão e fraude fiscal, o TJUE invoca um conceito de abuso que criou de forma a “definir os limites do direito fundamental comunitário, direta ou diretamente” (Cfr. Ana Paula DOURADO, *Lições de Direito Fiscal ... cit.*, p. 158). Esta doutrina do abuso é uma forma de justificar a restrição às liberdades europeias. Por limites formais impostos esta questão não será aqui desenvolvida. Para futuros desenvolvimentos vide Ana Paula DOURADO, *Lições de Direito Fiscal ... cit.*