

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA  
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DE  
LISBOA



ISCAL

PROPORCIONALIDADE – EQUILÍBRIO ENTRE  
INTERESSES E DIREITOS EM CONTEXTO  
JURISDICIONAL

---

Joana Dias

Lisboa, abril de 2026



INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA  
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA

# PROPORCIONALIDADE – EQUILÍBRIO ENTRE INTERESSES E DIREITOS EM CONTEXTO JURISDICIONAL

Joana Dias

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Fiscalidade, realizada sob a orientação científica da Professora Doutora Clotilde Celorico Palma, Doutora em Ciências Jurídico Económicas e especialista em Direito Fiscal.

Constituição do Júri:

Presidente \_\_\_\_\_ Especialista Amândio Fernandes Silva  
Arguente \_\_\_\_\_ Doutor Francisco José Nicolau Domingos  
Orientadora \_\_\_\_\_ Doutora Clotilde Paulina da Silva Celorico Palma

Lisboa, abril de 2026

## AGRADECIMENTOS

Quero expressar a minha profunda gratidão à minha família, que sempre me apoiou incondicionalmente. Aos meus pais, por acreditarem em mim mesmo nos momentos em que eu duvidava de mim própria, e por me darem os valores e a coragem necessários para chegar até aqui.

À minha irmã, pelo amor, incentivo e compreensão ao longo desta jornada. Por me saberes levantar em todos os momentos que eu acho que não sou capaz.

Aos meus amigos, agradeço por estarem sempre presentes, por me ouvirem, por me fazerem rir nos dias difíceis e por celebrarem comigo cada pequena conquista. A nossa amizade foi uma fonte constante de força e motivação.

Por fim, um agradecimento muito especial ao meu namorado, por estar sempre ao meu lado, por acreditar em mim e trazer leveza e alegria nos dias mais desafiantes. Obrigada por me apoiares, me inspirares e me fazeres sorrir mesmo nos momentos de maior stress.

Este trabalho não teria sido o mesmo sem o carinho e o apoio de todos vocês.

## RESUMO

A presente dissertação visa aprofundar a compreensão do princípio da proporcionalidade no domínio jurídico, examinando as suas implicações teóricas, metodológicas e práticas a partir de uma perspetiva sistemática e comparada do conceito.

Com isto, pretende-se delimitar com rigor conceptual o princípio, definindo os critérios objetivos que orientam a sua aplicação e avaliando criticamente a sua respetiva execução jurisprudencial.

Esta investigação adota uma abordagem qualitativa, baseada em estudos de caso e na comparação entre diferentes sistemas jurídicos e constitucionais, com o propósito de identificar padrões interpretativos, desafios aplicativos e possíveis inconsistências, por parte dos tribunais, na utilização deste princípio.

Os resultados esperados consistem em contributos relevantes para o aperfeiçoamento das metodologias de ponderação jurídica, a promoção de decisões judiciais mais coerentes e a consolidação da proteção efetiva dos direitos fundamentais. Ao articular fundamentos teóricos e perspetivas interdisciplinares, esta dissertação pretende oferecer um contributo significativo para o debate académico e para o desenvolvimento de práticas jurídicas mais racionais, equitativas e conformes aos valores estruturantes do Estado de Direito.

**Palavras-chave:** Proporcionalidade, Direitos Fundamentais, Jurisprudência, Equilíbrio, Interdisciplinaridade, Estado de Direito

## ABSTRACT

This dissertation aims to deepen understanding the principle of proportionality in the legal field, examining its theoretical, methodological, and practical implications from a systematic and comparative perspective of the concept.

The aim is to rigorously define the principle, establishing the objective criteria that guide its application and critically evaluating its implementation in case law.

This research adopts a qualitative approach, based on case studies and comparisons between different legal and constitutional systems, with the aim of identifying interpretative patterns, application challenges, and possible inconsistencies on the part of the courts in the use of this principle.

The expected results consist of relevant contributions to the improvement of legal weighing methodologies, the promotion of more consistent judicial decisions, and the consolidation of the effective protection of fundamental rights. By articulating theoretical foundations and interdisciplinary perspectives, this dissertation expects to offer a significant contribution to academic debate and to the development of more rational and equitable legal practices that are in line with the fundamental values of the rule of law.

**Keywords:** Proportionality, Fundamental Rights, Jurisprudence, Balance, Interdisciplinarity, Rule of Law

# ÍNDICE

<b>CAPÍTULO I</b> .....	<b>1</b>
1.1 INTRODUÇÃO.....	1
<b>CAPÍTULO II</b> .....	<b>3</b>
2.1 ENQUADRAMENTO TEÓRICO.....	3
2.2 DIFERENÇAS ENTRE PRINCÍPIOS.....	7
2.3 LIMITES NA PROPORCIONALIDADE .....	10
2.4 APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO NA UNIÃO EUROPEIA.....	12
<b>CAPÍTULO III</b> .....	<b>14</b>
3.1 O DIREITO FISCAL EUROPEU, O PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE E AS LIBERDADES FUNDAMENTAIS.....	14
3.2 LIMITES E RESTRIÇÕES ÀS LIBERDADES POR NORMAS FISCAIS NACIONAIS.....	17
<b>CAPÍTULO IV</b> .....	<b>20</b>
4.1 A ANÁLISE DA PROPORCIONALIDADE PELO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA UNIÃO EUROPEIA.....	20
4.2 APLICAÇÃO PRÁTICA .....	21
4.2.1 ACÓRDÃO “LEUR BLOEM” (C-28/95).....	21
4.2.2 ACÓRDÃOS “KOHL E DECKER” (C-158/96 e C-120/95).....	22
4.2.3 ACÓRDÃO “LANKHORST-HOHORST” (C-324/00) .....	23
4.2.4 ACÓRDÃO “MARKS & SPENCER” (C-446/03).....	25
4.2.5 ACÓRDÃO “CADBURY SCHWEPPE” (C-196/04) .....	26
4.2.6 TABELA SÍNTESE COMPARATIVA DOS ACÓRDÃOS.....	28
4.2.7 IMPACTOS GENÉRICOS DOS DIFERENTES ACÓRDÃOS .....	29
4.2.8 ACÓRDÃO “SALOMIE E OLTEAN” (C-183/14) .....	30
4.2.9 ACÓRDÃO “BARLIS” (C-516/14).....	31
4.2.10 ACÓRDÃO “FARKAS” (C-564/15).....	32
4.2.11 ACÓRDÃO “EMS - BULGARIA TRANSPORT” (C-284/11).....	34
4.2.12 ACÓRDÃO “ZABRUS SIRET” (C-81/17).....	36
<b>CAPÍTULO V</b> .....	<b>39</b>
5.1 CRÍTICAS E REFLEXÕES DOUTRINÁRIAS.....	39
5.1.1 PRINCIPAIS CRÍTICAS À APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE NOS CASOS FISCAIS.....	39
5.1.2 PROPORCIONALIDADE COMO LIMITE A FORMALISMOS E SANÇÕES.....	41
5.1.3 UM USO MAXIMALISTA DA PROPORCIONALIDADE?.....	42
5.1.4 PROPORCIONALIDADE E NEUTRALIDADE: REFORÇO OU SOBREPOSIÇÃO DE PLANOS?.....	43
5.1.5 PROPORCIONALIDADE COMO PRINCÍPIO ESTRUTURANTE DO CONTENCIOSO DE IVA.....	45
5.1.6 LIMITES DA PROPORCIONALIDADE ENTRE AUTONOMIA FISCAL DOS ESTADOS-MEMBROS E INTEGRAÇÃO EUROPEIA.....	47
<b>CAPÍTULO VI</b> .....	<b>49</b>
6.1 O PARADIGMA DA PROPORCIONALIDADE EM PORTUGAL .....	49
6.1.1 DO MODELO EUROPEU AO DIREITO PORTUGUÊS: RECEÇÃO E CONVERGÊNCIA.....	49
6.1.2 ESPECIFICIDADES NACIONAIS DO PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE E REFLEXOS PRÁTICOS NO CONTEXTO FISCAL.....	50
<b>CAPÍTULO VII</b> .....	<b>53</b>
7.1 CONCLUSÃO.....	53
7.1.1 RECAPITULAÇÃO DAS IDEIAS PRINCIPAIS.....	53
7.1.2 CONCLUSÕES SOBRE A EFICÁCIA E DESAFIOS DO PARADIGMA DA PROPORCIONALIDADE.....	54
7.1.3 SUGESTÕES PARA FUTURAS LINHAS DE INVESTIGAÇÃO.....	55
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> .....	<b>58</b>

## LISTA DE ABREVIATURAS

CE - Comunidade Europeia

CPA - Código do Procedimento Administrativo

CRP - Constituição da República Portuguesa

RGCO - Regime Geral das Contraordenações

RGIT - Regime Geral das Infrações Tributárias

STA - Supremo Tribunal Administrativo

TC - Tribunal Constitucional

TCA - Tribunal Central Administrativo

TEDH - Tribunal Europeu dos Direitos Humanos

TFUE - Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia

TJUE - Tribunal de Justiça da União Europeia

UE - União Europeia

---

# CAPÍTULO I

---

## 1.1 INTRODUÇÃO

Nos dias de hoje enfrentam-se várias problemáticas na aplicação do princípio da proporcionalidade na fiscalidade, destacando-se várias nuances e desafios, entre elas a envolvimento de uma avaliação subjetiva acerca do que é considerado "proporcional". Existe também uma grande dificuldade em encontrar um equilíbrio adequado entre direitos fundamentais em conflito, ou seja, o que é considerado razoável numa situação pode não o ser noutra.

A falta de um consenso claro sobre os critérios a serem utilizados na análise proporcional pode resultar em inconsistências nas decisões judiciais e a confiança excessiva na proporcionalidade como uma solução universal, sem considerar o contexto específico de cada caso, é um enorme risco. Assim, importa determinar quando é que a intervenção do Estado é justificada em nome do interesse público, sem violar direitos individuais, o que acarreta um grande desafio. A evolução das normas sociais e valores pode tornar difícil a aplicação do princípio, uma vez que o que é considerado "proporcional" pode mudar com o tempo.

Estas nuances e desafios exigem uma análise cuidada e contextualizada para garantir que a proporcionalidade seja aplicada de maneira eficaz e justa.

Esta dissertação tem como objetivo analisar a dificuldade em equilibrar direitos fundamentais em conflito, bem como a subjetividade envolvida na aplicação do princípio. São também discutidas as limitações da proporcionalidade, especialmente quando utilizada de forma inadequada, e como essa inadequação pode levar a decisões judiciais inconsistentes. Procura-se esclarecer como a proporcionalidade deve ser aplicada de maneira rigorosa e sistemática para garantir a efetividade dos direitos e a justiça nas decisões.

Este estudo é fundamental para o mundo jurídico atual por várias razões, tais como a proteção de direitos fundamentais e a coerência na jurisprudência, promovendo decisões mais consistentes e previsíveis nos tribunais, vitais para a segurança jurídica. Pretende-se, finalmente, estimular uma reflexão crítica sobre a aplicação deste princípio, permitindo que

juristas e operadores do Direito reconheçam as suas limitações assim como as respetivas potencialidades.

Numa época tão caracterizada por constante mudança, a proporcionalidade poderá constituir também uma ferramenta flexível para abordar novos problemas jurídicos, como os relacionados com a tecnologia e a proteção de dados.

Numa perspetiva mais global, uma vez que a proporcionalidade é um conceito presente em diversos sistemas jurídicos do mundo, o presente estudo também poderá contribuir para o diálogo entre esses sistemas.

Todos estes fatores tornam o estudo relevante quer como enriquecimento da abordagem académica, quer como ferramenta para praticantes do Direito que lidam com questões complexas dentro do espectro aqui abordado.

---

## CAPÍTULO II

---

### 2.1 ENQUADRAMENTO TEÓRICO

«Num Estado de Direito, a arrecadação de receitas e a realização de despesas pelo Estado não pode ser feita de forma discricionária ou arbitrária; ela pauta-se por princípios e regras jurídicas». (Machado & Costa, 2019, p. 7)

O conceito de proporcionalidade, conforme exposto por Nogueira (2010) é um princípio jurídico fundamental que atua como um instrumento de avaliação da adequação de medidas que restringem direitos fundamentais. Este princípio é essencial para a proteção dos direitos em situações em que se confrontam interesses diversos e, muitas vezes, conflitantes.

Como nos rememoram Machado e Costa (2019, p. 38)

No plano fiscal, um dos mais antigos afloramentos do princípio da proporcionalidade remonta à Magna Carta, quando se exige a razoabilidade dos impostos cobrados pelo Rei, nos casos especificados em que o mesmo podia tributar sem o consentimento da assembleia de cavaleiros e prelados. Igualmente relevante é a doutrina do imposto excessivo (*exactio inaudita*), que a Igreja medieval qualificava como pecado.

Em sentido amplo este é um subprincípio concretizador do princípio do Estado de Direito, abarcando a avaliação de uma qualquer conduta estadual, normativa ou não, com base em cinco critérios ou testes fundamentais.

O primeiro critério respeita à legitimidade dos fins e tende a encontrar-se satisfeito, na medida em que geralmente os impostos desempenham o papel de realizar interesses públicos de relevo constitucional e legal.

O segundo prende-se com a avaliação da legitimidade *prima facie* dos meios, implicando a verificação de eventuais proibições expressas quanto ao recurso a determinado instrumento. A título ilustrativo, a Constituição da República Portuguesa veda impostos regressivos sobre o rendimento e afasta soluções normativas fiscais de natureza discriminatória.

O terceiro teste prende-se com a aferição da adequação dos meios à realização dos fins, num plano empírico-causal, o que se torna mais complexo em virtude da pluralidade de objetivos

do sistema fiscal, como a cobertura das necessidades financeiras do Estado e a promoção do crescimento económico, que podem surgir em tensão entre si. A adequação consiste na exigência em que a medida adotada alcance o objetivo legítimo pretendido. Ou seja, a medida deve ser eficaz para contribuir razoavelmente para a consecução do fim a que se propõe. Conforme Nogueira (2010, pp. 99-100), «o juízo de adequação postula que um meio só é admissível quando o mesmo for apto para a realização de um determinado fim». Se a medida não preencher essa condição, considera-se inadequada e, portanto, injustificável.

O quarto teste prende-se com necessidade ou exigibilidade do meio escolhido, nas suas dimensões espacial, temporal, subjetiva e objetiva, para que a carga fiscal não vá além do estritamente indispensável para assegurar o financiamento das necessidades públicas e a justiça tributária, com respeito pelas inerentes exigências de universalidade e igualdade, abstendo-se, na medida do possível, de comprometer a eficiência económica. Como refere Nogueira (2010, p. 102)

o elemento da necessidade é, sem dúvida, o protagonista do controlo em várias jurisdições. Na base deste crivo encontra-se uma ideia, de aplicação quotidiana: quando existem duas ou mais formas de se atingir o objectivo, deve-se sempre optar pela menos custosa.

Este grande pilar implica que, entre as medidas adequadas para alcançar o objetivo, deve ser escolhida aquela que menos restrinja os direitos ou liberdades em causa. Vasques (2011) ressalta que a necessidade assegura que não sejam aplicadas restrições excessivas que prejudiquem desnecessariamente os direitos fundamentais. Isso evita o uso de medidas desproporcionais, preservando as liberdades essenciais.

Finalmente, como quinto teste, procede-se à apreciação da proporcionalidade em sentido estrito com base numa análise de custos e benefícios do meio fiscal adotado. Esta apreciação inclui a questão de saber se os custos administrativos e económicos de aplicação e cumprimento das normas fiscais são devidamente compensados pelas vantagens geradas pela tributação, bem como a avaliação do contributo do sistema fiscal para a criação de condições de progresso e de justiça nas esferas económica e social. Segundo Nogueira (2010, p. 106)

o último crivo, o da proporcionalidade em sentido estrito, acaba por funcionar como a “válvula de escape” de todo o mecanismo de controlo. É, também, o que maiores dificuldades convoca na hora da sua aplicação. Mediante este, consegue-se a “quadratura” do exame de proporcionalidade: exige-se à medida, já considerada como adequada e necessária, que não imponha ao particular afectado um sacrifício dos seus interesses muito superior aos benefícios (públicos) que se pretendem obter com a mesma.

A título de exemplo, a própria utilização de normas anti-abuso é suscetível a ponderação proporcional com o princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança dos cidadãos. Ainda quanto à proporcionalidade em sentido estrito, Canotilho e Moreira (2022) afirmam que se traduz na necessidade de ponderar se os sacrifícios impostos pelo ato estatal a direitos ou interesses constitucionalmente protegidos são justificados pelos ganhos que daí advêm, exigindo ao intérprete uma avaliação concreta do equilíbrio entre custos e benefícios da medida. Daqui se infere que se exige equilíbrio e ponderação entre o benefício público procurado e obtido pela medida e o impacto negativo ou sacrifício imposto aos direitos ou interesses das pessoas afetadas. Que o mesmo é dizer que a medida não deve causar um encargo injustificado, em comparação com os benefícios que a proporciona.

O princípio da proporcionalidade está estruturado nestes cinco critérios anteriormente referidos, no entanto, ao longo desta dissertação irão apenas ser abordados os três pilares fundamentais e mais abordados na maioria da literatura: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito.

Tenha-se que a proporcionalidade é uma técnica não apenas de avaliação, mas também de orientação da construção do ordenamento jurídico no que diz respeito aos direitos fundamentais, promovendo uma harmonização entre interesses diversos e a proteção do indivíduo face ao poder do Estado. A aplicação deste princípio é crucial em contextos de limitação de direitos, especialmente numa democracia onde a proteção dos direitos fundamentais é um valor central e inalienável. Este princípio permite que os operadores do Direito façam um exame crítico e rigoroso das normas e ações estatais, assegurando que qualquer restrição seja devidamente justificada e proporcional aos interesses em confronto.

Do princípio da proporcionalidade resulta ainda a proibição da aplicação de taxas excessivas, juntamente com a procura pela taxa ótima, compatível com a manutenção do rendimento tributável. Machado e Costa (2019, p. 39) referem ainda que «era com este sentido que os

fisiocratas falavam da procura de uma taxa racional de imposto e que John Stuart Mill denunciava os impostos progressivos como uma forma de roubo legalizado». Embora não seja proibição do princípio da proporcionalidade o uso de taxas progressivas, é recomendável o equilíbrio entre o aumento marginal da taxa do imposto e o rendimento marginal, bem como entre as receitas fiscais e a prosperidade nacional.

A tributação excessiva permanece uma realidade económica com relevância constitucional. A análise económica e a reflexão em matéria de política fiscal têm sublinhado que níveis demasiado elevados de tributação funcionam como um “peso morto”, penalizando o dinamismo da atividade económica. Do ponto de vista jurídico-constitucional, a doutrina alerta para o perigo de uma tributação desmedida e excessiva que, longe de servir as finalidades constitucionais do Estado social, contribui e favorece o enriquecimento das elites políticas, económicas e financeiras à custa do trabalho, podendo acentuar e agravar as desigualdades sociais, bem como colidir com o princípio da dignidade da pessoa humana e com os direitos gerais e especiais de autonomia individual que desse princípio decorrem.

A tributação particularmente gravosa dos rendimentos mais elevados tende a incentivar a sua deslocação para outras jurisdições, agravando a carga fiscal suportada pelos rendimentos mais baixos. Isso por sua vez potencia o risco de uma fiscalidade com natureza confiscatória, que explora o monopólio estatal da coação legítima para subtrair aos contribuintes o gozo do direito de propriedade, sem adequada contrapartida indemnizatória. Em termos gerais, entende-se que uma tributação se aproxima do confisco quando ultrapassa, de forma significativa, a fatia de metade do rendimento disponível.

Uma carga fiscal que exceda esse patamar surgirá frequentemente como sintoma de má administração/gestão financeira pública, desperdício e delapidação dos recursos públicos, bem como de patologias associadas à incompetência governativa e à corrupção. Entre as soluções propostas para conter a tributação excessiva avulta a consagração de limites constitucionais explícitos à carga fiscal, ao défice e ao endividamento públicos, com a previsão de sanções penais severas para a violação desses parâmetros, contexto que se torna legítimo e onde ganha particular relevo a invocação de um direito de resistência fiscal.

Cumpra ainda distinguir a tributação excessiva, fenómeno com relevância económica e constitucional, da sobretributação. Esta última traduz-se no pagamento de um montante de imposto superior ao devido segundo a Constituição e a Lei, podendo resultar, entre outros

fatores, de erro do contribuinte, de atuação ilícita ou negligente da administração tributária, de interpretações equivocadas da legislação fiscal, de incorreta qualificação da situação tributável, de erros de cálculo ou mesmo da aplicação de normas inconstitucionais.

## 2.2 DIFERENÇAS ENTRE PRINCÍPIOS

O princípio da proporcionalidade distingue-se de outros princípios estruturantes do Direito, como os da legalidade, igualdade e razoabilidade, pelo seu papel como critério de limitação e ponderação. Seguindo a ideia de Nogueira (2010), enquanto a legalidade impõe que apenas a lei legitima as atuações do Estado e da administração, a proporcionalidade funciona como um parâmetro de valoração qualitativa dessas mesmas atuações, exigindo que as medidas adotadas pelo poder público não ultrapassem o necessário para atingir os seus fins legítimos. O controlo de proporcionalidade distingue-se assim de outras figuras jurídicas com as quais, apesar de apresentar pontos de contacto, diverge na função ou caracterização específica.

### 1. Proporcionalidade vs. Legalidade:

Segundo Matos (2013), a legalidade define a base e o limite da atuação administrativa, enquanto a proporcionalidade, de cariz funcional, verifica a relação entre o meio utilizado e o resultado pretendido, com ênfase na exclusão do excesso. Assim, enquanto a legalidade diz respeito ao fundamento normativo da atuação (o que é permitido ou proibido fazer), a proporcionalidade investiga como e até que ponto o ato ou norma pode restringir direitos. Exemplo: a pena de privação da liberdade (prisão) será legal se e quando imposta por uma lei que assim o determine, mas pode ser desproporcional se for excessiva face ao crime cometido.

O princípio da legalidade incorpora, em si mesmo, um mecanismo de segurança contra abusos do *jus tributandi*, impondo que o sistema fiscal seja, em termos ideais, um sistema de tributação dos cidadãos, pelos cidadãos e para os cidadãos. No entanto, a sujeição do poder de tributar ao princípio democrático é insuficiente para afastar riscos de abuso e de espoliação. À luz desta perspetiva, as diferenciações fiscais só se justificam quando visem corrigir desigualdades ou injustiças económicas e sociais.

É neste quadro, marcado simultaneamente pelas exigências do princípio democrático e pelas garantias próprias do Estado de Direito, que importa compreender o princípio da legalidade

tributária, enquanto ponto de confluência e subprincípio de ambos os pilares estruturantes da ordem constitucional.

## 2. Proporcionalidade vs. Igualdade:

«Durante vários séculos, proporcionalidade e igualdade eram vistos como expressões de uma mesma exigência jurídica pelo que não se sentia a necessidade de proceder a uma separação estanque». (Nogueira, 2010, p.115)

Apesar de entroncarem no conceito de justiça, estes conceitos são hoje mais utilizados para a resolução de questões com diferentes estruturas jurídicas, sendo, de um ponto de vista teórico, relativamente fácil a distinção entre as duas figuras. De acordo com Machado e Costa (2019, p. 207)

O princípio da igualdade é um pilar essencial de uma ordem constitucional democrática, de Estado de direito e direitos fundamentais. [...] De um modo geral, o princípio da igualdade implica o dever de tratar de forma igual o que é igual, e de forma desigual o que é desigual. No entanto, ele significa que os critérios utilizados para aferir da semelhança e da diferença entre realidades fácticas sejam materialmente adequados à letra e ao espírito da Constituição. Ou seja, os mesmos têm que ser substancialmente adequados, razoáveis e sustentáveis do ponto de vista constitucional, estando vedada a utilização de critérios de diferenciação expressamente precludidos pela Constituição (v.g. raça, sexo, religião).

Exige-se, ademais, que as diferenciações normativas decorrentes das diferenças fácticas em presença prossigam um fim constitucionalmente legítimo e constituam, elas próprias, um meio adequado, necessário e proporcional à realização desse fim. Neste quadro, a administração tributária encontra-se impedida de favorecer, beneficiar, prejudicar, privar de direitos ou isentar de deveres qualquer sujeito passivo com fundamento em critérios discriminatórios previstos na Constituição ou na Lei, ou em quaisquer outros parâmetros arbitrários não tipificados, vinculação que se impõe, desde logo, a cada órgão administrativo individualmente considerado.

No entanto, o princípio da igualdade projeta a sua força vinculativa sobre a administração tributária enquanto conjunto orgânico, fazendo impender sobre ela um dever de harmonização na interpretação e aplicação do direito fiscal relativamente a contribuintes

colocados em situações equiparáveis. Assumem particular relevância, neste contexto, as orientações interpretativas de carácter geral, bem como o esforço de sistematização e compilação das práticas administrativas de modo a garantir a sua constância e uniformidade. Cabe assim à administração tributária assegurar a igualdade na repartição dos encargos públicos, na aplicação da lei e no relacionamento direto com os contribuintes.

Este princípio diferencia-se assim do princípio da proporcionalidade na medida em que este pode permitir diferenciação, desde que seja justificada, adequada e equilibrada em relação aos fins perseguidos.

### 3. Proporcionalidade vs. Razoabilidade:

Na perspetiva de Nogueira (2010, p. 112)

A razoabilidade, sendo mais intensa que o mero controlo de racionalidade, apresenta-se ainda como uma exigência bastante aquém do controlo de proporcionalidade. [...] O exame da razoabilidade exige não só que a medida seja lógica e não arbitrária, mas ainda que, nos termos gerais da experiência humana, seja expectável que da mesma resulte a implementação de um dado objectivo.

Apesar das semelhanças com a proporcionalidade, a razoabilidade apenas tem em conta as regras gerais da experiência, questionando até que ponto a adoção de uma medida faz sentido para a consecução de um determinado fim. No entanto, não se confunde com a proporcionalidade, na medida em que fica bastante aquém do exame trifásico proposto por esta, tal como propõe Azevedo (2023), pois este refere que os tribunais portugueses distinguem que a razoabilidade implica um exame do bom senso e lógica jurídica da medida, direccionado para a sua aceitabilidade social e racional, enquanto a proporcionalidade exige um escrutínio técnico com etapas objetivas (adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito). Proporcionalidade tende, assim, a ser mais rigorosa e estruturada, especialmente na análise de restrições a direitos fundamentais. O seja, uma lei que limita direitos poderá ser razoável em determinadas circunstâncias, mas não necessariamente proporcional se não houver uma relação adequada entre o objetivo da limitação e os meios utilizados.

A confrontação entre os princípios assim apresentada ajuda a esclarecer e distinguir o papel da proporcionalidade no Direito, mostrando que, embora esteja interligada a outros

conceitos, possui uma função única e essencial na procura por justiça e equilíbrio nas decisões judiciais.

### **2.3 LIMITES NA PROPORCIONALIDADE**

O que se explanou evidencia que o princípio da proporcionalidade é um instrumento jurídico fundamental, que visa garantir o equilíbrio entre a atuação do Estado e a proteção dos direitos fundamentais dos cidadãos. No entanto, apesar da sua importância, este princípio não é absoluto, apresenta limites que devem ser cuidadosamente avaliados para assegurar que não haja uma excessiva restrição da soberania estatal nem desconformidade com as determinações em vigor na União Europeia.

Uma das críticas evidenciada por Nogueira (2010, p. 120) é de que

a proporcionalidade é passível de ser utilizada para a fundamentação de soluções díspares, servindo apenas como método de justificação da escolha do órgão de controlo, a qual é feita anteriormente e sem recurso ao controlo. [...] A proporcionalidade não seria mais do que um modo [...] para a fundamentação de decisões baseadas unicamente na percepção valorativa do próprio juiz. A proporcionalidade permitiria uma forte discricionariedade do juiz, autorizando-o a tomar decisões sobre questões ético-morais centrais e a impô-las ao resto da sociedade através das suas decisões - o que constituiria uma intolerável exceção ao princípio de que a soberania reside no povo, o qual estabelece as linhas mestras da vida em sociedade através dos representantes legais, reunidos em assembleia.

Esta crítica consegue, no entanto, ser contra-argumentada pois as decisões dos tribunais constitucionais assentam em constrangimentos ou condicionamentos a essa vontade soberana, ao que a crítica não poderá ser diretamente dirigida à proporcionalidade.

Outro dos principais limites ao princípio da proporcionalidade reside na autonomia fiscal e legislativa dos Estados-Membros da União Europeia. Embora o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) exerça um controlo sobre as medidas nacionais para garantir que não restrinjam indevidamente as liberdades fundamentais, deixa uma margem de apreciação considerável aos Estados. Como, aliás, sustenta Nogueira (2010, p.200) ao destacar o facto de os Estados-Membros continuarem a «poder decidir livremente sobre os benefícios bem

como sobre as isenções que resolvam conceder, no quadro de cada imposto por eles criado e esboçado».

O exame da proporcionalidade deve também reconhecer limites práticos, inerentes à complexidade da administração pública e à necessidade de garantir a eficácia das políticas públicas. Nesse sentido, Vasques (2011) sublinha que uma exigência rígida e inflexível de proporcionalidade pode comprometer a capacidade do Estado para proteger o interesse público e aplicar políticas essenciais.

Assim, a proporcionalidade não pode ser um obstáculo que paralise as decisões estatais, sobretudo quando a ponderação deve ter em conta impactos económicos e sociais amplos. O princípio deve ser aplicado com pragmatismo, considerando a razoabilidade das medidas no contexto geral.

Outro limite importante é a natureza subjetiva e discricionária da aplicação do princípio na prática judicial, o que pode gerar insegurança jurídica. A ponderação entre benefícios e sacrifícios é um exercício complexo, demandando um juízo de valor que pode ser diferente entre tribunais e jurisdicionados, fator que Phillipe<sup>1</sup> (1998, p. 257 citado por Nogueira, 2010, p.109) identifica como uma das dificuldades na aplicação do princípio, no sentido em que «a questão da intensidade não se prende com patamares específicos, mas com *standards* que vão variando de forma contínua, encontrando-se desde casos de aplicação muito ténue a situações de controlo intenso e de quase impossível superação».

Por fim, embora o princípio da proporcionalidade se destine a proteger direitos fundamentais, existem situações em que interesses públicos superiores podem justificar restrições temporárias mais severas, especialmente em casos de emergência, segurança ou saúde públicas. Isto mesmo sustentam Canotilho e Moreira (2022) quando realçam que o princípio da proporcionalidade admite exceções, nas quais o equilíbrio entre direitos e interesses pode ser recalibrado face à gravidade da situação.

Pode, como síntese do exposto acerca dos limites do princípio da proporcionalidade que estes consistem principalmente na necessidade de respeitar a autonomia dos Estados-

---

<sup>1</sup> Phillipe, X. (1998). El Principio de Proporcionalidad em Derecho Público Francés. *Cuadernos de Derecho Publico*, 5, 257

Membros, a observação das condições práticas e realistas para a ação estatal, a subjetividade inerente à sua aplicação judicial e a consideração de direitos fundamentais em contextos excepcionais. Reconhecer estes limites é essencial para garantir que o princípio funcione como um instrumento equilibrado e eficaz, que sirva a justiça e a integração europeia sem impor constrangimentos excessivos à ação estatal legítima.

## **2.4 APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO NA UNIÃO EUROPEIA**

O princípio da proporcionalidade é um dos pilares fundamentais do sistema jurídico da União Europeia, sendo aplicado como instrumento de controlo da atuação dos Estados-Membros, garantindo que as restrições aos direitos e liberdades consagrados no Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE) não excedam o necessário para atingir os objetivos legítimos perseguidos. É também fundamental na proteção dos direitos consagrados na Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia, pois garante que quaisquer restrições a esses direitos sejam justificadas e equilibradas. A aplicação da proporcionalidade acaba por ajudar a promover a harmonização das legislações nos Estados-Membros da UE, o que facilita a criação de um espaço jurídico comum, respeitando ao mesmo tempo as especificidades nacionais.

Tal como menciona Nogueira (2010, pp. 147-148)

a proporcionalidade é actualmente reconhecida, sem reservas, como um princípio geral de direito comunitário, sendo mesmo descrita como a pedra angular de todos os princípios, ou como “a mais importante inovação na história da integração europeia” a seguir às doutrinas da supremacia e do efeito direto.

O princípio da proporcionalidade tem vindo a desempenhar um papel cada vez mais importante na jurisprudência do TJUE em matéria de fiscalidade europeia. O relevo que assume é distinto consoante estejamos perante matérias objeto de harmonização, como sucede na fiscalidade indireta, ou em áreas em que essa harmonização é ainda muito ténue, como acontece no quadro da fiscalidade direta. Como referido por Costa (2014, p. 338)

em matéria de fiscalidade indireta, o princípio da proporcionalidade surge como critério de controlo das medidas anti-abusivas e anti-fraude adotadas pelos Estados-membros. Do mesmo modo, ele funciona como medida limite das sanções aplicáveis por violação de normas jurídico-fiscais.

Já no que tange à fiscalidade direta, a jurisprudência do TJUE tem-se revelado decisiva na defesa das liberdades fundamentais, dela resultando a limitação do poder político-legislativo dos Estados-membros em matéria de fiscalidade direta. Aqui, o princípio da proporcionalidade tem adquirido uma importância crescente, tendo no caso *Marks & Spencer* sido erigido a critério angular de decisão.

Aclaram ainda Machado e Costa (2019, p. 14) que

no Direito da União Europeia (UE), o mercado interno, com as inerentes liberdades de circulação de pessoas, mercadorias, serviços e capitais, [...] fornece as traves mestras da estrutura normativa relevante em matéria fiscal. O Direito fiscal não pode introduzir limitações ou discriminações [...] no mercado interno, valendo os princípios da igualdade e da neutralidade fiscal. Daqui decorrem importantes implicações normativas em domínios como as operações intracomunitárias, isenções, taxas, benefícios fiscais, concorrência fiscal, harmonização fiscal, eliminação da dupla tributação, etc.

Os tribunais europeus, como o TJUE, têm utilizado o princípio da proporcionalidade para avaliar a validade de atos e regulamentos da UE, o que assegura uma revisão judicial mais rigorosa das decisões administrativas. A proporcionalidade tem servido também como uma ferramenta para equilibrar interesses concorrentes, como segurança pública e liberdade individual, permitindo uma análise mais justa e ponderada em decisões políticas e jurídicas na UE.

O uso da proporcionalidade tem contribuído para o desenvolvimento da jurisprudência europeia, influenciando a forma como os direitos são interpretados e aplicados em diversos contextos, incluindo direitos ambientais, económicos e sociais. Segundo Nogueira (2010), analisando o panorama jurisprudencial é possível constatar que nos últimos anos o número de casos em que o tribunal recorreu ao controlo de proporcionalidade ou a um dos seus juízos integradores cresceu de forma exponencial. Deixaram de existir quaisquer objeções relativamente à validade ou legitimidade do recurso à proporcionalidade no contexto europeu ainda que subsistam algumas reservas relativamente à transparência ou clareza das decisões que este proporciona.

Estas realidades mostram que o princípio da proporcionalidade é uma pedra angular na construção do espaço jurídico europeu, promovendo um equilíbrio entre direitos e interesses e garantindo mais uma vez uma proteção efetiva dos direitos fundamentais.

---

## CAPÍTULO III

---

### 3.1 O DIREITO FISCAL EUROPEU, O PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE E AS LIBERDADES FUNDAMENTAIS

No contexto do Direito tributário, a aplicação do princípio da proporcionalidade é essencial para harmonizar a autonomia fiscal dos Estados-Membros com a salvaguarda das liberdades fundamentais do mercado interno, como a liberdade de estabelecimento e a livre circulação de capitais.

O direito da UE pretende estabelecer um mercado interno de livre circulação de pessoas, mercadorias, serviços e capitais entre Estados membros, de maneira a aumentar a concorrência entre empresas, a especialização do processo produtivo e as economias de escala, em benefício do crescimento económico, do emprego e do consumidor. As bases deste mercado estão articuladas no TFUE, onde se encontram protegidas também as liberdades de estabelecimento de empresas.

Ao falar da liberdade de circulação dos trabalhadores, o artigo 45.º, n.º 2, do TFUE explana a ligação interna entre as liberdades fundamentais e a abolição de toda e qualquer discriminação em razão da nacionalidade. A nível tributário, também o artigo 7.º, n.º 2 do Regulamento n.º 1612/68/CEE do Conselho exige que um trabalhador beneficie, no Estado de acolhimento, das mesmas vantagens fiscais que são concedidas aos trabalhadores nacionais. No mercado interno não pode, em princípio, existir uma diferenciação entre mercadorias, pessoas, serviços e capitais nacionais e estrangeiros. Embora esse preceito não se refira expressamente à tributação, tem sido interpretado pelo TJUE como proibindo a discriminação fiscal em razão da nacionalidade.

A centralidade das liberdades fundamentais do mercado interno para o direito tributário reside na função de impedir que a fiscalidade se converta num instrumento de restrição ou de discriminação dentro desse mercado, designadamente com finalidades protecionistas. Deste quadro resulta uma proibição de discriminação fiscal aplicável tanto no Estado de residência como no Estado da fonte, que visa, mais do que assegurar mera neutralidade na exportação ou importação de capitais, garantir a neutralidade concorrencial do direito fiscal

na União Europeia, nivelando o campo de atuação entre Estados que disputam entre si investimentos, postos de trabalho e consumidores e promovendo, assim, a integração económica do mercado interno e a união política dos cidadãos europeus.

Face à ausência de uma harmonização positiva suficientemente ampla em matéria de tributação direta a nível da União, ganha relevo a via da integração negativa, operada pela jurisprudência do TJUE, que elimina normas e práticas nacionais suscetíveis de restringir o exercício das liberdades de circulação e de introduzir discriminações no seu gozo, removendo desse modo entraves a uma integração económica mais profunda. Essa via não implica, todavia, a proteção automática de operações motivadas exclusivamente por considerações fiscais, uma vez que o regime do mercado interno apenas tutela atividades económicas transfronteiriças.

O TJUE utiliza a análise da proporcionalidade para avaliar a conformidade das regras fiscais nacionais que podem limitar essas liberdades, exigindo que tais regras tenham um objetivo legítimo (como a proteção da base tributária ou evitar fraudes), sejam adequadas para alcançar esse objetivo e sejam o menos restritivas possível e sem encargos excessivos.

Este princípio é consolidado nas decisões do tribunal, garantindo uma ponderação equilibrada entre a soberania fiscal e a integração económica.

O princípio da proporcionalidade também se integra com outros princípios do Direito europeu, como o da não discriminação e da neutralidade fiscal, reforçando a coerência dos sistemas tributários nacionais com o Direito da UE.

De facto, o Direito fiscal europeu está intrinsecamente ligado à observância das liberdades fundamentais consagradas nos Tratados da União Europeia, especialmente à livre circulação de capitais e à liberdade de estabelecimento, que garantem o funcionamento do mercado interno europeu. No entanto, estas liberdades podem ser restringidas por normas fiscais nacionais, o que exige a aplicação rigorosa do princípio da proporcionalidade para assegurar que tais restrições sejam justificadas e proporcionais.

Relativamente à livre circulação de capitais, prevista no artigo 63.º do TFUE, esta liberdade consagra o direito de transferir dinheiro e outros capitais entre os Estados-Membros sem restrições injustificadas. Contudo, os Estados podem impor limitações em matéria fiscal,

desde que estas se mostrem adequadas, necessárias e proporcionais para atingir objetivos legítimos, como a proteção da receita fiscal nacional. Como é referido por Nogueira (2010, p. 212)

o art. 64.º TFUE, procede, porém, a uma delimitação negativa da esfera de actuação desta liberdade, admitindo a validade das restrições em vigor a 31 de Dezembro de 1993, relativas a investimento directo, “incluindo o investimento imobiliário, estabelecimento, prestação de serviços financeiros ou admissão de valores mobiliários em mercados de capitais”, sempre que se tratem de “movimentos provenientes ou com destino a países terceiros”. Esta cláusula de “*standstill*” tem sido efectivamente invocada pelos Estados, na defesa de normas fiscais discriminatórias da livre circulação de capitais.

Também segundo Nogueira (2010), esta liberdade é essencial para o funcionamento da União, mas admite exceções legítimas que devem ser submetidas a um rigoroso controlo de proporcionalidade pelo TJUE para não degenerarem em barreiras ocultas à circulação de capitais.

Já a liberdade de estabelecimento, regulada nos artigos 49.º a 55.º do TFUE, assegura que cidadãos e empresas possam estabelecer-se e exercer atividades económicas em qualquer Estado-Membro sem discriminação nem obstáculos injustificados na sua tributação. Como referido por Nogueira (2010, p. 209)

nos termos da liberdade de estabelecimento não podem ser criados obstáculos nem pelo Estado de acolhimento, tornando mais difícil o estabelecimento de não residentes, nem pelo Estado de origem, dificultando o estabelecimento dos seus residentes noutro Estado-Membro.

Esta liberdade enfrenta, no entanto, desafios específicos no contexto fiscal, sobretudo, segundo Vasques (2011), porque os Estados-Membros mantêm autonomia para legislar e fiscalizar a atividade das empresas no seu território. O TJUE acaba por aplicar o princípio da proporcionalidade para garantir que as regras fiscais nacionais que impactam essa liberdade não sejam arbitrárias nem excessivas, o que equilibra assim os interesses da integração europeia com a autonomia fiscal nacional.

A relação entre estas liberdades fundamentais e o princípio da proporcionalidade é vital, pois permite um exame minucioso das medidas fiscais que possam limitar a circulação de capitais ou a liberdade de estabelecimento.

Daqui que o TJUE aplique consistentemente o princípio da proporcionalidade para avaliar se a restrição fiscal é adequada e de facto contribui para o interesse público, como evitar a fraude fiscal ou proteger a base tributária, se a medida é necessária, ou seja, se não existem alternativas menos gravosas para alcançar o mesmo objetivo e se há um equilíbrio entre os benefícios da medida para o interesse público e os sacrifícios impostos aos cidadãos ou às empresas.

Um exemplo paradigmático dessa aplicação encontra-se no caso *Lankhorst-Hohorst* (C-324/00), em que o Tribunal considerou que embora a proteção da receita tributária seja um objetivo legítimo, a medida fiscal imposta não poderia ultrapassar o necessário nem causar encargos desproporcionais aos agentes económicos que exercem a liberdade de circulação de capitais.

Pode, portanto, afirmar-se que a proteção das liberdades fundamentais da livre circulação de capitais e da liberdade de estabelecimento no Direito fiscal europeu só é efetiva se acompanhada do rigoroso teste do princípio da proporcionalidade. Este funciona como um equilíbrio necessário, permitindo que os Estados-Membros exerçam a sua autonomia fiscal sem violar os princípios basilares da integração europeia.

### **3.2 LIMITES E RESTRIÇÕES ÀS LIBERDADES POR NORMAS FISCAIS NACIONAIS**

É evidenciado por Nogueira (2010, p. 200) que

a fiscalidade continua a caracterizar-se, mesmo hodiernamente, como um espaço de débil penetração da normação positiva europeia. [...] Os Estados-Membros continuam a poder decidir livremente sobre os benefícios bem como sobre as isenções que resolvam conceder, no quadro de cada imposto por eles criado e esboçado.

Assim, os limites e restrições às liberdades fundamentais da União Europeia, impostos por normas fiscais nacionais, acabam por ser um dos pontos centrais de debate no Direito fiscal

européu. Todas as restrições devem ser sempre justificadas, proporcionais e compatíveis com os Tratados da UE, sob pena de violação das garantias essenciais do mercado interno.

Numa análise à incompatibilidade das normas nacionais com as liberdades fundamentais, Nogueira (2010, p. 340) sugere que

no momento da ingerência, tenta-se aferir se o espaço de proteção definido pela liberdade fundamental é comprimido, restrito ou de alguma forma posto em causa por uma medida tributária interna. No momento da justificação verifica-se se o fim prosseguido pela medida interna se integra em alguma das causas legítimas de justificação. Afirmada a existência de uma causa legítima de exceção, o tribunal defronta-se na sua análise, com uma questão de relacionamento entre meios e fins. É necessário ainda verificar se a medida em questão se justifica concretamente pela prossecução de uma finalidade concreta. O operador que permite proceder a esse exame do relacionamento entre meios e fins é o controlo de proporcionalidade.

Apenas após esse mesmo controlo é possível dar uma resposta ao problema da compatibilidade das normas internas com as liberdades fundamentais. Só recorrendo à análise poderá o TJUE satisfatoriamente verificar se dada norma é, ou não, compatível com o ordenamento europeu.

As normas fiscais nacionais podem, no entanto, limitar a livre circulação de capitais e a liberdade de estabelecimento, desde que, como afirmou Vasques (2011) estas restrições sejam justificadas por objetivos legítimos, designadamente a prevenção da fraude e da evasão fiscal, a salvaguarda da coerência do sistema fiscal nacional, a proteção da base tributária e a garantia da eficácia da fiscalização e da cobrança de impostos.

A jurisprudência do TJUE rejeita qualquer norma fiscal nacional que crie discriminação injustificada entre residentes e não residentes ou que coloque obstáculos desproporcionados à realização de atividades económicas transfronteiriças. Quaisquer restrições só podem ser admitidas se demonstrarem ser adequadas, necessárias e proporcionais ao objetivo prosseguido, não podendo constituir discriminações arbitrárias.

Seguindo o princípio da proporcionalidade, o TJUE exige aos Estados-Membros que, entre todos os meios possíveis, escolham aquele que seja menos restritivo para as liberdades fundamentais, sem prejudicar a eficácia da política fiscal. Em casos como *Lankhorst-*

*Hohorst* (C-324/00), o Tribunal invalidou medidas fiscais nacionais que impunham limitações excessivas à dedução de despesas ou à compensação de prejuízos em operações transfronteiriças.

É que, embora os Estados-Membros possuam autonomia fiscal, esta está limitada pelo controlo judicial europeu, sobretudo através do teste de proporcionalidade. Segundo Canotilho e Moreira (2022), o controlo jurisdicional superior obriga o Estado a fundamentar as opções restritivas, tornando transparente e escrutinável a ponderação dos interesses em causa.

De facto e na prática, o TJUE tem considerado ilegítimas, normas que exigem o estabelecimento físico em território nacional para benefícios fiscais (ex.: *Marks & Spencer*, C-446/03), regras que limitam deduções ou compensações entre empresas do mesmo grupo, quando localizadas em países diferentes e até impedimentos excessivos à transferência de capitais para outros Estados-Membros.

Com isto, podemos concluir que as normas fiscais nacionais podem restringir liberdades, mas apenas se obedecerem a critérios rigorosos de justificação, não forem discriminatórias e mantiverem a proporcionalidade, sendo sempre aberto o escrutínio jurisdicional europeu.

---

## CAPÍTULO IV

---

### 4.1 A ANÁLISE DA PROPORCIONALIDADE PELO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA UNIÃO EUROPEIA

A análise do princípio da proporcionalidade pelo TJUE segue uma metodologia consolidada e estruturada em etapas críticas, que permitem avaliar de forma rigorosa a legitimidade das restrições nacionais às liberdades fundamentais no contexto do Direito fiscal europeu. Esta abordagem diferencia-se pela racionalidade argumentativa e pela exigência de fundamentação prática e normativa e é assim constituída por uma estrutura trifásica já antes abordada no capítulo II da presente dissertação: a adequação, a necessidade e a proporcionalidade em sentido estrito. Esta estrutura, inspirada na doutrina e jurisprudência alemã, foi absorvida pela ordem da União Europeia e é reiterada e sistematicamente aplicada pelo TJUE em decisões centrais.

O TJUE exige, de facto, uma fundamentação clara, objetiva e detalhada por parte dos Estados-Membros, que devem demonstrar a eficácia e necessidade das medidas restritivas por eles adotadas. Como afirmou Nogueira (2010), a falta de prova ou argumento objetivo pode ser suficiente para a medida ser declarada incompatível com o Direito da União. Isto reforça a natureza jurídica e não política dos juízos de proporcionalidade, pois segundo variada literatura, não são meros juízos de oportunidade, mas decisões técnicas, documentadas e justificadas.

Em casos como os já referidos *Marks & Spencer* (C-446/03) e *Lankhorst-Hohorst* (C-324/00), o TJUE esmiuçou esta metodologia na apreciação das regras fiscais nacionais, exigindo que a restrição à liberdade fundamental fosse não só motivada por interesse legítimo (como a prevenção da fraude), mas também testada quanto à existência de alternativas menos restritivas e, por fim, sujeita a um escrutínio rigoroso de equilíbrio de interesses.

A metodologia do TJUE para o exame da proporcionalidade consolida-se, assim, num processo escalonado, racional e argumentativo, que privilegia a ponderação e o equilíbrio entre o interesse público e a proteção das liberdades fundamentais, sendo o garante de uma

integração europeia equilibrada e juridicamente sólida. Este controlo de proporcionalidade nem sempre assumiu o protagonismo que hoje apresenta e por isso o objetivo do estudo que se seguirá é o de proceder a uma análise dinâmica com foco nas diversas fases de evolução do controlo de proporcionalidade. Cada acórdão analisado assentará na existência de traços dogmáticos comuns no modo como o tribunal aplicou o controlo de proporcionalidade em determinados intervalos temporais.

## 4.2 APLICAÇÃO PRÁTICA

### Os CLÁSSICOS

#### 4.2.1 ACÓRDÃO “*LEUR BLOEM*” (C-28/95)

No processo *Leur Bloem*, estava em causa a interpretação das normas relativas à fusão de sociedades com sede em diferentes Estados-Membros e os impactos destas operações na tributação dos lucros e ativos das mesmas.

Os Países Baixos estabeleciam regras específicas para limitar os benefícios fiscais em operações transfronteiriças, com o objetivo declarado de evitar fraudes ou evasão fiscal, mas o TJUE reconhecia que todas as normas fiscais nacionais que dificultassem ou discriminassem operações transfronteiriças podiam constituir uma restrição à liberdade de estabelecimento garantida pelo Tratado da Comunidade Europeia (atualmente TFUE).

Assim, o Tribunal sublinhou que toda e qualquer restrição deve ser adequada e necessária para atingir um objetivo legítimo, não podendo constituir um obstáculo desproporcionado ao exercício da liberdade de estabelecimento.

Eis o que produziu o TJUE, recorrendo à já referida análise trifásica. Em relação à adequação, o Tribunal aceitou que a norma nacional poderia ser adequada para prevenir abusos fiscais, desde que estivesse diretamente ligada à defesa do interesse público. Já na questão da necessidade, questionou se seria possível alcançar o objetivo por meios menos restritivos, como fiscalização reforçada ou procedimentos administrativos alternativos, sem colidir em excesso com a liberdade de estabelecimento. Por fim, em questões de proporcionalidade em sentido estrito, avaliou se o sacrifício imposto ao contribuinte era justificado face ao benefício resultante para o interesse público.

O mesmo Tribunal concluiu que algumas das exigências estabelecidas pelo Direito fiscal neerlandês excediam o necessário, violando assim o princípio da proporcionalidade e prejudicando injustificadamente a liberdade de estabelecimento.

O acórdão *Leur Bloem*, na prática judicial, foi então considerado consolidação do teste da proporcionalidade como critério obrigatório na apreciação de restrições fiscais às liberdades fundamentais no mercado interno. Nogueira (2010) destacou-o na sua obra como sendo um caso que revelou o papel da proporcionalidade como baliza interpretativa nas restrições fiscais nacionais, influenciando decisivamente toda a jurisprudência subsequente.

#### **4.2.2 ACÓRDÃOS “*KOHLLE DECKER*” (C-158/96 e C-120/95)**

Nestes processos, o TJUE analisou restrições impostas pelos Estados-Membros à livre circulação de capitais associadas ao acesso a serviços de saúde em países diferentes do país de residência. Embora a matéria primeiramente não se centrasse em Direito fiscal, a decisão é paradigmática para a liberdade de circulação de capitais e serviços na União Europeia.

O Tribunal considerou que tanto a prestação de serviços como os pagamentos efetuados entre Estados-Membros constituintes do mercado interno, ficavam abrangidos pela liberdade de circulação de capitais e serviços. Qualquer medida que criasse obstáculos injustificáveis ou desproporcionais a essas mesmas operações deveria ser bem justificada por objetivos de interesse público e submetida ao critério da proporcionalidade.

O caso tornou-se num precedente fundamental para o Direito fiscal, ao reforçar o entendimento de que as restrições fiscais ou administrativas que dificultem transferências financeiras legítimas como o repatriamento de lucros, empréstimos intra-grupo ou o pagamento de impostos internacionais, devem ser sujeitas a um rigoroso exame judicial, incluindo a análise da proporcionalidade. Realmente, após *Kohll-Decker*, o TJUE consolidou o entendimento de que qualquer medida nacional que restringisse a circulação de capitais ou o acesso a serviços noutros Estados-Membros deveria respeitar o princípio da proporcionalidade, sendo considerada legítima apenas se cumprisse a análise trifásica do mesmo.

Este posicionamento levou a uma maior responsabilização dos Estados-Membros em justificarem qualquer limitação fiscal sobre as movimentações de capitais que possam

interferir no funcionamento do mercado interno. Afirmou Nogueira (2010) que o acórdão *Kohll-Decker* influenciou decisivamente a evolução da jurisprudência do TJUE em matéria fiscal que, articulado com casos posteriores, reforçam o equilíbrio entre a autonomia tributária e as garantias das liberdades fundamentais. De tal modo assim foi que a aplicação posterior dos princípios estabelecidos neste acórdão revelou-se determinante para o reforço das liberdades fundamentais, especialmente da livre circulação de capitais e serviços, no contexto do Direito fiscal e administrativo europeu. Nogueira (2010) referiu também que este critério disciplinou a atuação dos Estados e passou a ser aplicado universalmente em processos relacionados com restrições às liberdades do mercado interno.

O efeito conjunto destes dois acórdãos levou a uma maior cautela legislativa e ao desenvolvimento de novos mecanismos administrativos para justificar restrições fiscais com base em provas concretas e uma avaliação individualizada. A jurisprudência consolidou a responsabilidade dos dirigentes fiscais e dos tribunais nacionais em aplicar criteriosamente o princípio da proporcionalidade e não limitar desnecessariamente as liberdades.

Ainda nos dias de hoje, o âmbito da livre circulação de capitais abrange muitas transações complexas, o que mantém a aplicação do princípio da proporcionalidade central para evitar abusos sem tolher a liberdade de atuação das empresas e cidadãos no mercado interno.

#### **4.2.3 ACÓRDÃO “*LANKHORST-HOHORST*” (C-324/00)**

Este acórdão envolveu a aplicação de regras fiscais alemãs relativas à limitação da dedutibilidade de juros pagos por uma filial (subsidiária alemã) a uma sociedade-mãe sediada noutro Estado-Membro. Na prática, as regras estabelecidas pelo Estado-Membro restringiam a dedutibilidade quando os pagamentos fossem feitos a empresas estrangeiras, com o objetivo de controlar a erosão da base tributária nacional e evitar práticas de financiamento artificial para transferir lucros e pagar menos impostos na Alemanha.

O TJUE reconheceu que esta norma fiscal alemã constituía uma restrição à livre circulação de capitais (art.º 63.º do TFUE), por criar obstáculos adicionais a operações entre empresas de Estados-Membros diferentes. Tal restrição só poderia ser admitida se fosse justificada por objetivos de interesse geral e se cumprisse o teste rigoroso do princípio da proporcionalidade.

Aplicando novamente a análise trifásica do exame de proporcionalidade, o Tribunal reconheceu que a medida era adequada para evitar abusos fiscais e proteger a base tributária alemã, podendo ser considerada um mecanismo legítimo de controlo de práticas artificialmente estruturadas. Analisou se havia alternativas menos restritivas para atingir o mesmo objetivo, como fiscalizações individualizadas e mecanismos mais precisos de combate ao abuso, concluindo que a regra geral estava mal calibrada porque se aplicava indiscriminadamente a todos os casos, mesmo àqueles sem indício de abuso. Relativamente à proporcionalidade em sentido estrito, o TJUE considerou que a medida impunha um sacrifício desproporcionado, pois a restrição afetava operações legítimas de empresas multinacionais, excedendo o que seria necessário para combater apenas as situações de abuso. O Tribunal reforçou que o exame do equilíbrio deve ponderar o impacto real da norma fiscal sobre as liberdades fundamentais, evitando encargos excessivos e injustificados.

Ao aprofundar o tipo de análise que o próprio TJUE se exige: restrições fiscais que devem ser rigorosamente justificadas, personalizadas e proporcionais, não podendo afetar indiscriminadamente transações legítimas no mercado interno, o acórdão *Lankhorst-Hohorst* tornou-se emblemático porque o entendimento nele plasmado consolidou a proteção da livre circulação de capitais e tornou-se referência obrigatória em decisões posteriores.

Este acórdão também marcou uma mudança qualitativa na jurisprudência do TJUE. Deixou de ser possível aos Estados-Membros alegarem objetivos como a luta contra a evasão fiscal ou a proteção da base tributária para justificar restrições às liberdades fundamentais. Passou a ser exigido um exame concreto, rigoroso e estruturado da proporcionalidade, no qual se avalia caso a caso se a medida é adequada, necessária e equilibrada face ao impacto nos agentes económicos. Nogueira (2010) salientou até que este caso afirmou definitivamente o controlo judicial europeu sobre as medidas fiscais nacionais, impondo uma justificação substancial que evidencia a necessidade e proporcionalidade da restrição.

O TJUE passou a rejeitar regras fiscais nacionais que se aplicavam de forma indiscriminada e automática a todas as operações transfronteiriças, sem distinguir entre práticas abusivas e legítimas. O Tribunal exigia assim que os Estados demonstrassem, com base em elementos concretos, que uma operação específica constituía abuso ou que a restrição fiscal era estritamente indispensável para defender o interesse público. Canotilho e Moreira (2022) sublinham que este escrutínio se tornou regra nos processos seguintes, incentivando os

Estados-Membros a adaptar a sua legislação fiscal para prever mecanismos de avaliação individual e defesa do contribuinte.

O impacto da decisão estende-se à proteção reforçada da livre circulação de capitais e, por analogia, à liberdade de estabelecimento e de prestação de serviços. Depois de *Lankhorst-Hohorst*, qualquer restrição fiscal nacional que possa criar obstáculos à realização destes direitos fundamentais é objeto de análise estrita, sendo frequentemente anulada quando se mostra desproporcionada ou excessiva. Vasques (2011) destaca que este acórdão contribuiu para minar a tradição de margem discricionária dos Estados em matéria fiscal, promovendo uma harmonização judicial das garantias fiscais europeias.

Após *Lankhorst-Hohorst*, diversos Estados-Membros modificaram as suas legislações fiscais, abandonando normas automáticas de limitação de deduções ou imposição de encargos em situações transfronteiriças. O TJUE referiu este precedente noutros processos mais recentes, consolidando a centralidade do princípio da proporcionalidade.

#### **4.2.4 ACÓRDÃO “*MARKS & SPENCER*” (C-446/03)**

Neste processo, a empresa *Marks & Spencer* (Reino Unido) contestou a impossibilidade de deduzir prejuízos fiscais sofridos por uma subsidiária não-residente, localizada num outro Estado-Membro, argumentando que tal limitação viola a liberdade de estabelecimento garantida pelo Tratado da União Europeia.

O TJUE reconheceu que a impossibilidade de compensar prejuízos acumulados no estrangeiro representava uma restrição à liberdade de estabelecimento, tal como definida no artigo 49.º do TFUE. Contudo, o Tribunal admitiu que as restrições podem ser justificáveis desde que respeitem critérios rigorosos de proporcionalidade.

Utilizando a metodologia trifásica consolidada, o Tribunal reconheceu que a limitação servia o objetivo legítimo de evitar abuso fiscal e garantir a coerência do sistema fiscal do Reino Unido. Analisou se não existiam alternativas menos gravosas para atingir esse fim, acabando por não encontrar provas suficientes de que assim fosse. O Tribunal entendeu então que a restrição impunha um sacrifício desproporcional à sociedade *Marks & Spencer*, uma vez que impedia exceções em casos específicos, mesmo sem indícios de abuso, violando o equilíbrio exigido.

Este acórdão estabeleceu um marco ao afirmar que as regras gerais fiscais que impedem a compensação de prejuízos em todo o grupo, sem avaliar individualmente cada caso, são incompatíveis com a liberdade de estabelecimento na ausência de abuso comprovado. Nogueira (2010) enfatiza que *Marks & Spencer* consagra o controlo estrito da proporcionalidade face à aplicação genérica e automática de restrições fiscais, elevando a proteção dos direitos dos contribuintes.

#### **4.2.5 ACÓRDÃO “*CADBURY SCHWEPPE*” (C-196/04)**

Este acórdão é emblemático na jurisprudência do TJUE no que toca à aplicação do princípio da proporcionalidade em matéria fiscal, nomeadamente no contexto da liberdade de estabelecimento (artigo 49.º do TFUE).

A empresa *Cadbury Schweppes* questionava a legislação fiscal do Reino Unido, que atribuía um regime fiscal mais rigoroso às empresas controladas sediadas em países considerados paraísos fiscais, impondo-lhes regras restritivas quanto à dedução de despesas ou imposição de impostos adicionais. A empresa sustentava que tal regime constituía uma restrição injustificada e desproporcional à liberdade de estabelecimento.

O TJUE reconheceu que a legislação nacional representava uma restrição à liberdade de estabelecimento, pois limitava a possibilidade de as empresas exercerem atividades económicas noutros Estados-Membros sem imposições fiscais desproporcionadas. Contudo, o Tribunal admitiu que esta restrição poderia ser justificada por objetivos legítimos, tais como a prevenção da fraude fiscal e a proteção da base tributária, desde que fossem cumpridos os critérios do princípio da proporcionalidade.

O julgamento consolidou a aplicação rigorosa da metodologia trifásica começando por considerar adequada a medida para atingir o objetivo de combate à evasão fiscal e à preservação da base tributária do Estado-Membro. Contudo, o Tribunal ressaltou que, para ser admissível, a regra deveria apenas atingir situações de abuso real e concreto, e não se aplicar genericamente a todas as empresas controladas em paraísos fiscais, sob pena de violar o princípio da proporcionalidade. O TJUE concluiu que a regra geral que impõe restrições automáticas a todas as empresas controladas em determinados territórios, independentemente da análise caso a caso, é desproporcional, uma vez que penaliza também negócios legítimos.

O caso *Cadbury Schweppes*, mais uma vez, reforça o papel do princípio da proporcionalidade como instrumento de proteção contra medidas fiscais discriminatórias, genéricas e excessivas. A jurisprudência do TJUE passou a exigir que as intervenções fiscais nacionais sejam cuidadosamente justificadas, ponderando o impacto concreto sobre as liberdades fundamentais, sobretudo a liberdade de estabelecimento. Nogueira (2010) destaca que este acórdão funcionou como paradigma para o controlo judicial da proporcionalidade, lançando as bases para uma abordagem mais individualizada e justificada nas restrições fiscais dos Estados.

O acórdão *Cadbury Schweppes* teve profundas implicações no Direito fiscal europeu, particularmente na forma como os Estados-Membros estruturam as suas políticas fiscais em relação às empresas multinacionais e na aplicação do princípio da proporcionalidade para salvaguardar as liberdades fundamentais.

O TJUE estabeleceu que as regras fiscais nacionais que se aplicam de forma automática e generalizada a todas as entidades sediadas em paraísos fiscais, sem avaliação individual do exercício de abuso ou fraude, são incompatíveis com a liberdade de estabelecimento, exceção feita a situações onde seja possível demonstrar práticas abusivas concretas. Esta decisão obrigou os Estados-Membros a reverem as suas legislações fiscais, ultrapassando regimes rígidos e assumindo a necessidade de um escrutínio caso a caso, para evitar limitações desproporcionais à operação das empresas no mercado único.

Assim, o acórdão *Cadbury Schweppes* elevou o nível de justificação exigida para restrições fiscais, promovendo uma maior proteção dos direitos dos contribuintes face às políticas fiscais restritivas. A decisão teve impacto direto na proteção da liberdade de estabelecimento, assegurando que empresas com operações transfronteiriças não sejam penalizadas indiscriminadamente, fortalecendo o funcionamento fluido do mercado interno europeu. Este equilíbrio entre autonomia fiscal nacional e integração europeia tem sido fundamental para combater abusos sem tolher as operações legítimas, permitindo o crescimento e a competitividade das empresas nos diversos Estados-Membros.

Na prática, o acórdão funcionou como um alerta para os Estados-Membros, que sentiram a necessidade de adaptar os seus regimes fiscais, especialmente no que tocava a prevenir abusos com regras específicas e bem fundamentadas, a estabelecer mecanismos de controlo

e avaliação individual das situações fiscais e a garantir a transparência e a proporcionalidade das normas fiscais a aplicar.

#### 4.2.6 TABELA SÍNTESE COMPARATIVA DOS ACÓRDÃOS

<b>Acórdão</b>	<b>Tema Central</b>	<b>Restrição Fiscal Analisada</b>	<b>Aplicação do Princípio da Proporcionalidade</b>	<b>Impacto/Relevância Jurisprudencial</b>
<i>Leur-Bloem</i> (C-28/95)	Liberdade de Estabelecimento	Limitações fiscais em fusões transfronteiriças	Análise inicial da proporcionalidade: adequação, necessidade e equilíbrio	Desenvolvimento do teste de proporcionalidade no Direito fiscal; margem de apreciação maior para Estados
<i>Kohll e Decker</i> (C-158/96 e C-120/95)	Livre circulação de capitais e serviços	Restrições ao acesso a serviços de saúde noutros Estados-Membros	Introdução da aplicação da proporcionalidade para regras que impactam circulação de capitais e serviços	Marco para a proteção da circulação de capitais e prestação de serviços, antecipando o escrutínio posterior em matérias fiscais
<i>Lankhorst-Hohorst</i> (C-324/00)	Livre circulação de capitais	Limitação à dedução de juros pagos a empresas-mãe estrangeiras	Estrita aplicação da proporcionalidade; rejeição da aplicação indiscriminada	Reforço da proteção da circulação de capitais contra medidas automáticas e indiscriminadas
<i>Marks &amp; Spencer</i> (C-446/03)	Liberdade de estabelecimento	Impossibilidade automática de deduzir prejuízos em empresas subsidiárias estrangeiras	Aplicação rigorosa do teste trifásico; condena restrições generalizadas	Consolidação da necessidade de avaliação individualizada para evitar desproporcionalidades
<i>Cadbury Schweppes</i> (C-196/04)	Liberdade de estabelecimento	Regime fiscal para empresas controladas em paraísos fiscais	Ratificação do teste detalhado de proporcionalidade e rejeição de restrições genéricas	Influência na necessidade de justificação específica para restrições fiscais automáticas

#### 4.2.7 IMPACTOS GENÉRICOS DOS DIFERENTES ACÓRDÃOS

*Leur Bloem* (C-28/95): Considerado um ponto de partida significativo na aplicação do princípio da proporcionalidade em matéria fiscal europeia, especialmente quanto à liberdade de estabelecimento. Apesar de reconhecer a legitimidade das restrições fiscais nacionais para combater fraudes, o Tribunal já então sublinhava a necessidade de que tais restrições não fossem desproporcionais ou excessivamente gravosas.

*Kohll e Decker* (C-158/96 e C-120/95): Estes casos inauguraram a proteção judicial ampla da liberdade de circulação de capitais e serviços no contexto do mercado interno europeu. Embora relacionados com o acesso a serviços de saúde, estabeleceram um precedente jurisprudencial que se aplicaria extensivamente à matéria fiscal, enfatizando a necessidade de exame rigoroso, incluindo a análise da proporcionalidade das restrições.

*Lankhorst-Hohorst* (C-324/00): Marcou uma evolução na exigência de um exame individualizado das medidas fiscais restritivas, destacando a impossibilidade de aplicação automática e indiscriminada de normas fiscais que limitam a circulação de capitais. O Tribunal reforçou a importância da ponderação detalhada entre os benefícios públicos e os prejuízos para as liberdades fundamentais.

*Marks & Spencer* (C-446/03): Consolidou a jurisprudência ao estabelecer que regras fiscais que impedem a dedução de prejuízos em grupos empresariais transfronteiriços devem ser rigorosamente analisadas quanto à sua proporcionalidade, evitando prejuízos excessivos e injustos para as empresas, sob pena de violação da liberdade de estabelecimento.

*Cadbury Schweppes* (C-196/04): Foi considerado um marco na exigência do Tribunal quanto à justificação rigorosa das restrições fiscais a empresas sediadas em paraísos fiscais. O TJUE rejeitou regras fiscais automáticas e generalizadas, reforçando o critério da proporcionalidade e a proteção específica dos direitos dos contribuintes, exigindo análise caso a caso.

Em suma: nestes acórdãos, o TJUE reforça a aplicação rigorosa do princípio da proporcionalidade para validar restrições fiscais e regulamentares, sobretudo em questões que interfiram nas liberdades fundamentais do mercado interno e direitos sociais,

combinando a proteção dos interesses legítimos dos Estados-Membros com a salvaguarda dos direitos individuais.

#### OUTROS CASOS DE JURISPRUDÊNCIA EM FISCALIDADE INDIRETA

##### 4.2.8 ACÓRDÃO “*SALOMIE E OLTEAN*” (C-183/14)

Após inspeção da administração fiscal, esta reclassificou determinadas operações imobiliárias como sujeitas a IVA, exigindo ao sujeito passivo o imposto em falta e recusando o direito à dedução por, na altura das operações, a sociedade não estar registada como tal, aplicando ainda coimas elevadas. A administração fiscal invocou, como finalidade legítima, três principais objetivos: assegurar a cobrança correta do IVA; combater a fraude e evasão; garantir a eficácia dos controlos fiscais.

Suscitava-se, assim, a dúvida se tal recusa, assim como as respetivas sanções, seriam decisões compatíveis com a Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (doravante, Diretiva IVA).

O TJUE salientou que o direito à dedução do IVA é um elemento fundamental do sistema comum e não pode ser limitado além do necessário de forma a garantir a cobrança exata do imposto e a prevenir a fraude. A falta de requisitos formais, por si só, não pode levar à perda definitiva do direito à dedução quando os requisitos materiais estão preenchidos.

Recorrendo à metodologia trifásica de análise acerca do direito à dedução em causa, o Tribunal entendeu que impor obrigações formais de registo e declaração e prever sanções para o seu incumprimento são, em abstrato, meios adequados para esses fins, pois acabam por facilitar o controlo e desincentivam comportamentos evasivos. No entanto, considerou que a recusa absoluta e definitiva do direito à dedução apenas com base no facto do sujeito não estar registado ou não ter cumprido certas formalidades, excede o que é necessário, estando neste caso as condições materiais para a dedução objetivamente preenchidas, não havendo qualquer indício de fraude ou abuso, reforçando o TJUE, ademais, que a administração dispunha de todos os elementos necessários para verificar a realidade das operações em causa.

É certo que, sanções e coimas proporcionadas, ou juros de mora para reagir ao incumprimento das obrigações formais podem ser aplicados pelos Estados-Membros; no

entanto o TJUE considerou desnecessário privar o sujeito passivo do próprio direito à dedução quando isso acaba por provocar uma tributação em cascata contrária à neutralidade e não acrescenta nenhuma proteção adicional ao fisco.

Concluiu este Tribunal que a sanção imposta ao contribuinte era excessiva face ao benefício incremental para a arrecadação, já que o imposto foi efetivamente suportado e não havia risco de perda de receita.

Relativamente às sanções e coimas, este acórdão é jurisprudencial na calibração de coimas de IVA, à luz do princípio da proporcionalidade. Efetivamente, se no que concerne à adequação, é notório que coimas e sobretaxas são em princípio adequadas para sancionar incumprimentos e dissuadir comportamentos irregulares, já no que toca à necessidade, o montante e o modelo de cálculo da coima não podem ir para além do indispensável para garantir o cumprimento das obrigações e compensar o eventual risco de perda de receitas. Deve ponderar-se a natureza e a gravidade da infração, o carácter doloso ou negligente, a duração, a existência de prejuízo efetivo e a possibilidade de correção.

Pode então dizer-se que, em matéria de IVA, este acórdão consagra a tese da dupla dimensão funcional do princípio da proporcionalidade: como proteção do direito fundamental à dedução (ligado à neutralidade) e como travão às sanções automáticas e excessivas. É utilizado como um caso de referência, acabando por articular o princípio da proporcionalidade ao direito à dedução, aos requisitos formais e ao regime de sanções.

#### **4.2.9 ACÓRDÃO “*BARLIS*” (C-516/14)**

A Autoridade Tributária portuguesa recusou à empresa *Barlis* a dedução de IVA relativo a serviços jurídicos, por considerar que as faturas tinham descrições demasiado genéricas (“serviços de advocacia”) e referências temporais vagas (“até à presente data”), o que as tornaria formalmente deficientes. Questiona-se, à luz da Diretiva IVA, se esta recusa é admissível, e, outrossim, se a administração fiscal pode desconsiderar anexos e outros documentos fornecidos posteriormente pelo contribuinte.

Veja-se que o artigo 226.º da Diretiva contém uma lista exaustiva de elementos que devem constar da fatura, aos quais os Estados-Membros não podem impor exigências adicionais de conteúdo que, na prática, condicionem o exercício do direito à dedução. Assim, o princípio

da neutralidade atesta que, quando estão cumpridos os requisitos materiais, a dedução não pode ser recusada apenas por falhas formais se a administração dispõe, ou pode dispor, das informações necessárias que refiram inequívoca e especificamente as faturas, incluindo as que constem nos seus anexos.

Assim, tal como em *Salomie e Oltean*, também aqui o TJUE reforça que o incumprimento formal não pode, só por si, levar à perda do direito à dedução quando as condições materiais estão preenchidas e a administração dispõe da informação necessária. Sacrificar, pois, o direito à dedução por meros defeitos de redação nas faturas foi, pelo TJUE, considerado desproporcionado, pois onera o contribuinte de forma excessiva sem ganho relevante em termos de combate à fraude ou de segurança na arrecadação.

A doutrina e relatórios posteriores veem o caso *Barlis* como critério para a proporcionalidade das sanções por falhas formais. Os Estados-Membros podem sancionar incumprimentos formais ligados à faturação, mas essas sanções não podem tornar impossível ou excessivamente difícil o exercício do direito à dedução. Na avaliação trifásica da proporcionalidade da sanção, devem ponderar-se a natureza e a gravidade da infração, existência ou não de fraude e o modo de cálculo do montante. Destaque-se que o artigo 273.º da Diretiva só autoriza obrigações e sanções que não comprometam a neutralidade nem excedam o necessário, o que é na prática, uma aplicação direta do teste de proporcionalidade. Este caso é ideal para ilustrar a dimensão “formalismo vs. substância” do princípio.

*Barlis* é, assim, outro *leading case* em IVA sobre a relação entre requisitos formais das faturas e o direito à dedução, articulado diretamente com os princípios da neutralidade e da proporcionalidade.

#### 4.2.10 ACÓRDÃO “*FARKAS*” (C-564/15)

O sujeito passivo adquiriu, em leilão, um hangar móvel cujo vendedor emitiu uma fatura com IVA de acordo com o regime de tributação comum e entregou esse mesmo imposto à administração tributária húngara, quando na realidade a operação estava sujeita ao regime de *reverse charge* (autoliquidação). Posteriormente, *Farkas* efetuou o pedido de dedução desse mesmo IVA, cuja administração fiscal concluiu que, ao não ter aplicado o *reverse charge*, para além de não ter direito à sua dedução, ainda seria penalizado com uma coima no valor de 50% desse mesmo IVA constante da fatura.

O órgão jurisdicional de reenvio assinalou que nem houve perda de receita para a Fazenda Pública (pois o IVA correspondente a esta operação já tinha sido liquidado pelo vendedor), nem qualquer indício de fraude, e questionou ao TJUE se seria compatível com a Diretiva IVA e com os princípios da neutralidade, efetividade e proporcionalidade exigir ao sujeito passivo um pagamento do mesmo montante de IVA, sem lhe assegurar um mecanismo efetivo de recuperação do valor pago anteriormente ao vendedor. Também colocou ao mesmo Tribunal a questão da compatibilidade da manutenção de uma coima automática de 50% neste contexto.

Relativamente à sanção aplicada (pagamento em duplicado do imposto sem contrapartida de uma garantia de recuperação do anteriormente pago), e aplicando o teste trifásico do princípio da proporcionalidade no que toca à adequação, os objetivos da administração fiscal, ao definir *Farkas* como devedor do IVA nos termos do *reverse charge*, seriam: garantir a correta aplicação do regime; assegurar que o sujeito passivo responsável pelo imposto o autoliquidaria corretamente; e que haveria um reforço da disciplina fiscal em matéria de enquadramento das operações.

O TJUE reconheceu que o *reverse charge* é, em si mesmo, um mecanismo adequado para combater fraude, e que os Estados-Membros poderiam adotar medidas para garantir o seu cumprimento. Nesse plano abstrato, a imposição de obrigações específicas ao adquirente é idónea para assegurar a aplicação técnica deste regime.

No que toca à necessidade, importa perceber se nestas circunstâncias concretas, é necessário exigir de novo esse imposto ao adquirente sem lhe oferecer um caminho efetivo para recuperar o montante indevidamente pago. Na opinião do TJUE, quando o IVA foi indevidamente faturado segundo o regime normal e foi entregue, o adquirente não pode simplesmente perder esse valor em virtude de uma correção formal do regime (de normal para *reverse charge*).

Mesmo admitindo que o adquirente não tem direito a deduzir um IVA indevidamente faturado, a estrutura do sistema exige que este disponha de um meio efetivo para ser reembolsado do imposto pago sem ser devido. Concluir que o adquirente deva pagar novamente o mesmo montante, sem garantir esse reembolso, excede o necessário para assegurar o respeito formal pelo *reverse charge*, pois não acrescenta proteção contra fraude nem contra perda de receita. Há, portanto, medidas menos gravosas que permitem corrigir o

erro de enquadramento sem implicar um custo económico duplicado para o sujeito passivo. Assim, sacrificar *Farkas* ao ponto de o expor a uma dupla carga económica, num cenário sem fraude e sem perda de receita para o Estado, é desproporcionado: o peso sobre o sujeito passivo é claramente excessivo face ao benefício para o interesse público.

Já quanto à aplicação da coima automática de 50% nestes contextos jurisdicionais, é sabido que são aceites sanções pecuniárias como instrumentos dissuasores e punitivos em matéria de IVA, desde que calibradas. Mas no caso *Farkas* não há fraude, apenas um erro de enquadramento; e também não há perda de receita, o que significa que a situação poderia ser regularizada por mecanismos de correção e reembolso, sem necessidade de uma coima tão elevada.

Aplicando-se aqui o teste trifásico, *a priori*, verifica-se que a aplicação automática de uma coima de 50% não é estritamente necessária para garantir a observância do regime. O seu valor (metade do imposto devido) é muito elevado em comparação com a gravidade objetiva da infração, tratando-se de um mero erro sem dano fiscal, sendo também verdade que não tendo havido perda de receita nem fraude, o peso do interesse público em punir severamente é substancialmente reduzido.

A decisão do Tribunal concluiu, pois, que o princípio da proporcionalidade se opõe a uma coima de 50% nestas condições. Em termos mais gerais, a jurisprudência e a doutrina citam *Farkas* como precedente que obriga as administrações a modular a quantificação das coimas, atendendo às circunstâncias do caso (dano, dolo, reincidência, etc.)

Este acórdão é, destarte, mais um caso chave sobre o princípio da proporcionalidade em fiscalidade indireta, centrado na aplicação do mecanismo de *reverse charge* e na admissibilidade de uma coima num contexto sem perda de receita nem fraude. Tal como em *Salomie* e *Oltean*, assim como no caso *Barlis*, também aqui o Tribunal articula os princípios da neutralidade, efetividade e proporcionalidade para limitar o rigor formal e sancionatório das administrações fiscais.

#### **4.2.11 ACÓRDÃO “*EMS - BULGARIA TRANSPORT*” (C-284/11)**

A *EMS*, estabelecida na Bulgária, adquiriu veículos usados a um fornecedor espanhol, operação qualificada como aquisição intracomunitária sujeita a *reverse charge*. O IVA

tornou-se exigível aquando da emissão das faturas em novembro de 2008, numa altura em que a *EMS* ainda não estava registada para efeitos de IVA. Posteriormente, já registada, a *EMS* autoliquidou o IVA e exerceu o direito à dedução em 2009, mas a administração fiscal recusou a dedução por entender que o prazo de três períodos fiscais para o exercício desse direito (artigo 72.º da lei búlgara do IVA) já tinha expirado, aplicando, na prática, uma sanção equivalente à perda definitiva do direito.

O órgão de reenvio sublinhou que o prazo era extremamente curto (entretanto alargado para 12 períodos fiscais) e que, no caso concreto, a *EMS* teve, de facto, apenas cerca de um mês útil para exercer o direito após a sua inscrição. Pergunta, por isso, ao TJUE se tal regime é compatível com os artigos 179.º, 180.º e 273.º da Diretiva IVA, com o princípio da efetividade e com o princípio da neutralidade fiscal, e se a recusa definitiva da dedução pode ser admitida como sanção proporcional pelo pagamento tardio do IVA, ao invés de juros de mora.

Reconhece-se que a fixação de prazos razoáveis para o exercício do direito à dedução é, em abstrato, adequada aos objetivos e compatível com a Diretiva. Ao abrigo do artigo 273.º, os Estados-Membros podem fixar regras procedimentais para garantir a exata cobrança e prevenir a fraude, o que inclui prazos de exercício. O ponto crítico, no presente caso, é saber se o prazo de três períodos fiscais, conjugado com a exigência de prévia inscrição, torna o exercício do direito excessivamente difícil ou impossível na prática.

Ora, o TJUE afirmou que uma limitação temporal é admissível na medida em que não torne o exercício do direito impossível ou extremamente difícil. No caso, a conjugação de vários fatores - como o prazo muito curto; a necessidade de concluir o registo para poder deduzir; e o alargamento posterior para 12 períodos - é apontada como indício de que o prazo utilizado ia além do necessário. O TJUE concluiu assim, em termos gerais, que se o prazo e as condições associadas tornam praticamente impossível o exercício do direito, o sacrifício imposto ao sujeito passivo é excessivo relativamente ao ganho para o interesse público, devendo o regime ser ajustado. A recusa definitiva do direito num cenário em que o imposto é autoliquidado e neutral, sem fraude nem perda de receita, desequilibra a balança em desfavor do contribuinte.

Comparativamente à recusa da dedução como sanção pelo atraso, parece inegável que a perda do direito é, em abstrato, capaz de dissuadir incumprimentos. O Tribunal, porém,

afirma expressamente que o princípio de neutralidade se opõe a que o simples atraso no pagamento/autoliquidação conduza à perda do direito à dedução em IVA, admitindo em contrapartida que os Estados-Membros possam exigir juros de mora.

De facto, sendo o direito à dedução uma função estrutural sem o qual o IVA se transformaria apenas num custo final, a ausência de uma justificação forte para uma sanção tão severa em cenário de mero atraso e sem alegação de fraude grave é desproporcionada. Juros de mora ou outras sanções pecuniárias moderadas podem ser compatíveis com o princípio da proporcionalidade desde que ponderadas face à gravidade da infração, duração do atraso e eventual prejuízo para a Fazenda Pública.

Em linha com os acórdãos anteriores, este caso reforça a ideia de que, em IVA, a combinação de neutralidade e proporcionalidade impede que Estados-Membros usem o direito à dedução como punição pelo incumprimento formal ou atraso, relegando o espaço sancionatório para juros e coimas calibradas segundo o teste trifásico. De facto, o Tribunal aceita a existência de prazos de caducidade, mas considera desproporcionado que a sua violação leve à perda do direito à dedução quando isso torna o exercício desse direito excessivamente difícil ou praticamente impossível, admitindo apenas juros de mora proporcionados. Por isso, o acórdão em estudo considera-se central para a articulação entre proporcionalidade, neutralidade e regras nacionais sobre prazos e sanções no exercício do direito à dedução de IVA.

#### **4.2.12 ACÓRDÃO “ZABRUS SIRET” (C-81/17)**

A empresa romena *Zabrus Siret* foi objeto de inspeção de IVA para o período compreendido de 01/05/2014 a 30/11/2014. Após o encerramento da inspeção, dentro do prazo geral de 5 anos previsto no direito romeno para corrigir declarações, a sociedade apresentou uma declaração de 2015 pedindo reembolso de montantes de IVA relativos a 2014, mediante correção de lançamentos contabilísticos.

A administração recusou o reembolso, invocando o princípio da unidade de inspeção - uma vez inspecionado um período, já não é possível corrigi-lo, mesmo dentro do prazo de 5 anos, salvo se a própria inspeção tiver identificado irregularidades. O objetivo invocado pela legislação romena seria: assegurar a segurança jurídica (evitando a reabertura permanente

de períodos já inspecionados); garantir a estabilidade das liquidações e a eficácia das inspeções; e proteger o interesse público na previsibilidade das situações tributárias.

A questão que se coloca é se a Diretiva IVA permite que um Estado derroque o prazo geral de 5 anos de forma a impedir a correção das declarações com vista ao exercício do direito à dedução, apenas porque o período já foi objeto de inspeção.

Ora, o Tribunal reconheceu que a segurança jurídica é um objetivo legítimo do sistema de IVA e que o princípio da unidade de inspeção pode ser, em abstrato, um meio adequado para evitar múltiplas reaberturas e assegurar a estabilidade. Também reafirmou que a existência de um prazo de prescrição/caducidade para a dedução é, em princípio, compatível com a Diretiva.

O TJUE concluiu que a regra excedeu o necessário porque o objetivo de segurança jurídica já é alcançado pelo próprio prazo de 5 anos, sendo possível garantir estabilidade e eficácia das inspeções sem impedir, em absoluto, a correção de declarações relativas a períodos inspecionados, desde que dentro desse prazo e sem reabrir indefinidamente o passado. Logo, existem meios menos gravosos que permitem acautelar segurança jurídica sem esvaziar o efeito útil do prazo geral.

A consequência prática da regra é impedir totalmente a dedução de um IVA que, materialmente, seria dedutível, apenas porque o contribuinte não o reclamou antes da inspeção - mesmo permanecendo dentro do prazo de 5 anos. O Tribunal entendeu que isso torna o exercício do direito impossível ou excessivamente difícil e, portanto, desproporcionado em sentido estrito, pois sacrifica de forma demasiado intensa o direito do sujeito passivo face ao acréscimo relativamente modesto de segurança jurídica para o Estado.

Daí partiu a conclusão de que os princípios da efetividade, neutralidade e proporcionalidade se opõem a uma legislação que, por derrogação ao prazo geral de 5 anos, impede o sujeito passivo de corrigir declarações para exercer o direito à dedução apenas porque o período já foi alvo de inspeção.

Embora o TJUE articule sobretudo efetividade e neutralidade, a doutrina sublinha que a análise é, na prática, uma aplicação do teste de proporcionalidade às regras procedimentais.

*Zabrus Siret* é um caso útil que demonstra a aplicação do princípio da proporcionalidade na dimensão temporal e procedimental do direito à dedução - não bastando ter um prazo razoável, é proibitivo criar sub-regras (como a unidade de inspeção) que, de facto, encurtem este prazo em detrimento do contribuinte.

Em articulação com o acórdão anterior (*EMS-Bulgaria*), verifica-se uma linha coerente por parte do Tribunal. É notório que este aceita prazos e controlos, mas considera desproporcionais as soluções que transformam atrasos ou opções procedimentais em perda substancial do direito à dedução quando não há fraude nem risco efetivo para a arrecadação do imposto. De facto, o acórdão *Zabrus Siret* aprofunda a linha estudada anteriormente no caso *EMS-Bulgaria*. Confirma-se que os Estados podem fixar prazos para exercer o direito à dedução, mas não podem criar, por via de regras processuais, uma limitação suplementar que, dentro do prazo legal, torne impossível ou excessivamente difícil corrigir declarações e exercer esse direito.

Conclua-se esta matéria afirmando que várias análises posteriores utilizam o caso *Zabrus Siret* em conjunto com o *EMS-Bulgaria* e outros casos para ilustrar que, em IVA, o princípio da proporcionalidade limita não só sanções e formalismos, mas também arquiteturas processuais que, na prática, suprimem o exercício do direito à dedução antes do fim do prazo legal.

---

## CAPÍTULO V

---

### 5.1 CRÍTICAS E REFLEXÕES DOUTRINÁRIAS

A análise dos anteriores acórdãos do TJUE revelou um quadro complexo e dinâmico quanto à aplicação do princípio da proporcionalidade no âmbito fiscal europeu. Embora o princípio seja fundamental para garantir o equilíbrio entre a autonomia fiscal dos Estados-Membros e a salvaguarda das liberdades do mercado interno, também enfrenta limites que merecem reflexão crítica no contexto da integração europeia.

#### 5.1.1 PRINCIPAIS CRÍTICAS À APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE NOS CASOS FISCAIS

As principais críticas e reflexões doutrinárias sobre a aplicação do princípio da proporcionalidade nos casos fiscais europeus concentram-se em aspetos de teoria jurídica assim como de prática judicial e administrativa.

Uma crítica muito frequente e mencionada por Canotilho e Moreira (2022) é a subjetividade intrínseca do exame da proporcionalidade, que exige juízos de valor complexos e, por vezes, contraditórios entre tribunais e operadores jurídicos. A ponderação entre os interesses públicos e privados não tem critérios uniformes ou facilmente mensuráveis, o que pode gerar insegurança jurídica e incerteza para os contribuintes.

Ainda que o TJUE tenha desenvolvido o seu método trifásico, a aplicação prática pode variar conforme o Estado-Membro, o caso em particular e mesmo diferentes painéis judiciais. Essa margem de apreciação amplia o risco de decisões divergentes, dificultando a previsibilidade das obrigações fiscais internacionais. Como refere Nogueira (2010, p.322)

em inúmeros casos, depois de se salientar a necessidade do controlo de proporcionalidade, o tribunal provoca uma ruptura lógica no raciocínio, passando diretamente para a sua conclusão sobre a aplicação dos crivos, recusando ou aceitando a medida sem explicar, com detalhe, as razões que estão na base dessa sua conclusão.

Também se destaca a crítica quanto ao limite do controlo judicial sobre a política fiscal interna dos Estados-Membros. A intervenção do TJUE pode ser vista como uma intrusão na

soberania fiscal, desencadeando debates sobre o papel do Tribunal *versus* o Direito dos Estados de definir a sua política tributária conforme as suas necessidades. Essa divisão afeta o entendimento do princípio da proporcionalidade como um instrumento de integração e harmonização *versus* uma restrição aos poderes nacionais.

A aplicação do princípio da proporcionalidade, segundo Vasques (2011), desafia constantemente a autonomia dos Estados-Membros em matéria fiscal, limitando a capacidade de cada Estado para definir políticas financeiras próprias. Alguns autores argumentam que o controlo judicial reforçado conduz a um Direito Fiscal Europeu que pode não refletir as necessidades específicas de cada jurisdição ou a realidade económica nacional.

Outro ponto crítico, tal como mencionado por Matos (2013), é o risco do princípio da proporcionalidade, ao elevar o exame técnico das medidas fiscais, poder esvaziar o controlo político e democrático sobre as políticas fiscais, transferindo decisões sensíveis para um âmbito judicial, com repercussões sociais e económicas amplas, mas tomadas por uma instância distante do debate público.

Sabe-se que a exigência de demonstração de necessidade e proporcionalidade na legislação fiscal pode criar um ónus probatório elevado para os Estados, de difícil cumprimento, sobretudo em áreas delicadas como a prevenção da fraude e evasão fiscal transnacional. Isto pode tornar o combate eficaz à fraude mais desafiante, se diagnosticar e prover provas detalhadas for oneroso.

Outra crítica reside na dificuldade em aplicar o princípio a normas fiscais complexas e técnicas, onde as implicações práticas podem ser multifacetadas e não facilmente mensuráveis. Como ilustrado em casos como nos de *Marks & Spencer* e *Cadbury Schweppes*, regras fiscais gerais podem afetar contribuintes legítimos, levantando dúvidas sobre a real existência de alternativas menos gravosas. Essa tensão põe em causa a capacidade do princípio da proporcionalidade para equilibrar eficácia fiscal e proteção dos direitos fundamentais, especialmente quando medidas anti-abuso são aplicadas genericamente.

Além de tudo isto, há uma crítica relacionada com o limite do controlo judicial sobre a soberania fiscal dos Estados-Membros. Em *Leur Bloem* (C-28/95, §74), o TJUE reconheceu a importância da autonomia fiscal, afirmando que «os Estados-Membros dispõem de uma

margem apreciável para definir os seus sistemas fiscais desde que respeitem os princípios e liberdades garantidos pelo Tratado». Contudo, esta margem não é ilimitada, abrindo espaço para uma tensão constante entre soberania fiscal e integração europeia.

### **5.1.2 PROPORCIONALIDADE COMO LIMITE A FORMALISMOS E SANÇÕES**

Uma primeira corrente doutrinária valoriza positivamente o uso forte do princípio da proporcionalidade sustentando que o Tribunal aplica de forma coerente o teste trifásico para impedir que requisitos formais e sanções nacionais ultrapassem o necessário para garantir a cobrança do imposto e o combate à fraude. Em matéria de fiscalidade indireta foi possível observar que o Tribunal declara como desproporcional a recusa absoluta do direito à dedução por meras falhas formais e coimas ou efeitos económicos que equiparam um erro técnico sem perda de receita a fraude grave.

Nesta perspetiva, a proporcionalidade é vista como princípio-escudo, que protege o núcleo do direito à dedução e da neutralidade fiscal contra o uso desmedido de instrumentos nacionais de controlo. Entende-se que o Tribunal aplica de modo exemplar o subteste da necessidade, alertando para a conveniente busca de alternativas menos gravosas potencialmente existentes, pelo que a recusa total da dedução ou coimas automáticas violam a exigência de medidas estritamente necessárias constante do princípio. Como salienta Nogueira (2010, p. 281) «o relevo reconhecido à proporcionalidade aumenta, à medida que diminui a importância reconhecida aos restantes momentos típicos».

De acordo com Costa (2014, p. 335)

importa, todavia, sublinhar que uma restrição mínima a uma liberdade fundamental pode ter implicações muito importantes nas receitas fiscais de um Estado-membro, pelo que [...] existe o risco real de a jurisprudência pós-*Marks & Spencer* incorrer no casuísmo, consoante se façam prevalecer critérios materiais ou meramente formais de decisão. Na verdade, são nebulosas as fronteiras entre o que se considera ser a invocação da perda de receitas (tradicionalmente recusada como justificação de uma medida restritiva) e a repartição equilibrada do poder tributário ou o risco de evasão fiscal (tradicionalmente admitidas como justificação de uma medida restritiva).

A partir da perspectiva multinível desenvolvida através do manual de Direito fiscal pelos autores Jónatas Machado e Paulo Costa, apercebemo-nos de que o princípio da proporcionalidade surge como um critério estruturante de articulação entre os fins legítimos do sistema fiscal e a tutela dos direitos dos contribuintes, também no domínio do IVA. Seguindo essa mesma linha de raciocínio, apenas se podem considerar justificadas exigências formais e sanções em matéria de IVA quando contribuam de forma efetiva para esses fins, devendo ser afastadas soluções em que a rigidez formal ou a intensidade sancionatória se transforme num obstáculo desnecessário ao exercício do direito à dedução ou ao desenvolvimento normal da atividade económica. O que nos conduz à conclusão de que medidas sancionatórias que rompam a neutralidade do IVA, agravando de modo significativo a posição do sujeito passivo sem que exista uma vantagem ilegítima correlativa ou um dano real para o erário público, configuram uma violação do princípio da proporcionalidade em sentido estrito.

### **5.1.3 UM USO MAXIMALISTA DA PROPORCIONALIDADE?**

Fala-se em uso maximalista quando o princípio da proporcionalidade deixa de funcionar como critério de exclusão de soluções manifestamente excessivas ou arbitrárias e passa a ser utilizado como parâmetro aberto para substituir o juízo político-fiscal do legislador por uma melhor solução construída pelo julgador. Segundo esta visão, o TJUE transforma o princípio num critério quase absoluto a favor do contribuinte de boa-fé, reduzindo demasiado a margem de conformação dos Estados-Membros na definição de sanções, prazos e requisitos formais. Argumenta-se que, ao reprovar sistematicamente recusa de dedução e coimas elevadas sempre que não haja fraude nem perda de receita, o Tribunal aplica o subteste da proporcionalidade em sentido estrito de forma desequilibrada, dando peso excessivo ao interesse do sujeito passivo e subestimando o interesse público em disciplina fiscal e prevenção de riscos de fraude.

Como nos relembram Machado e Costa (2019, p. 60)

um dos princípios basilares do sistema comum do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) é o princípio da neutralidade, do qual decorre o reconhecimento do direito à dedução. [...] Para além disso, a Diretiva IVA admite que os Estados-membros possam tomar medidas adequadas para proteger os seus interesses financeiros e combater a evasão e a elisão fiscais.

Contudo, no uso da margem de liberdade que lhes é reconhecida pelo artigo 183º e na prossecução dos objetivos de proteção dos seus interesses financeiros e na luta contra a evasão e a elisão fiscais, os Estados-membros devem, à luz do princípio da proporcionalidade, utilizar os meios eficazes que “ofendam o menos possível os objetivos e os princípios impostos pela regulamentação da União, como o princípio fundamental do direito à dedução do IVA”. Daqui resulta a sujeição ao controlo jurisdicional, alicerçado no princípio da proporcionalidade, das condições legalmente previstas num Estado-Membro para que um sujeito passivo do IVA possa beneficiar do direito à dedução.

Esta crítica aponta, por exemplo, que no caso *Farkas* o Tribunal considera desproporcionais tanto a obrigação de pagar de novo um IVA já entregue ao Tesouro como a coima de 50%, valorizando sobretudo o impacto económico individual, enquanto a função dissuasora da sanção e a necessidade de segurança no funcionamento do mecanismo de *reverse charge* seriam tratadas de forma secundária. Do mesmo modo, nos casos *EMS-Bulgaria* e *Zabrus Siret*, a doutrina mais cética entende que o Tribunal aplica a proporcionalidade processual de forma tão exigente que, na prática, invalida opções nacionais sobre prazos e efeitos de inspeções, ainda que estas sejam, em abstrato, racionais do ponto de vista da segurança jurídica.

#### **5.1.4 PROPORCIONALIDADE E NEUTRALIDADE: REFORÇO OU SOBREPOSIÇÃO DE PLANOS?**

Proporcionalidade e neutralidade são princípios bastante distintos, mas em matéria de IVA da União Europeia funcionam em forte complementaridade, com zonas de contacto que acabam por poder gerar alguma sobreposição argumentativa. Da literatura existente se nota que, nos casos de fiscalidade indireta apresentados, o TJUE utiliza o princípio da proporcionalidade em estreita combinação com o da neutralidade fiscal, o que gera divergência doutrinária. Para alguns, essa articulação é virtuosa, funcionando a proporcionalidade como técnica de concretização da neutralidade, obrigando a testar se sanções, prazos e formalismos, embora adequados, não são excessivos relativamente ao objetivo de garantir a neutralidade do sistema. Nessa leitura, a terceira etapa do teste trifásico (proporcionalidade em sentido estrito) é centrada no impacto sobre a neutralidade e impede que os Estados-Membros usem o direito à dedução como sanção, o que explica a censura à

perda de dedução nos casos *Salomie, Barlis e EMS-Bulgaria*, e às coimas muito elevadas no caso *Farkas*.

Outros autores, porém, criticam que, ao fundir constantemente neutralidade e proporcionalidade, o Tribunal torna pouco transparente qual o trabalho específico de cada princípio. Segundo esta crítica, a argumentação poderia ser resolvida apenas com neutralidade (por exemplo, proibição de dupla tributação económica), mas o Tribunal invoca também proporcionalidade, expandindo o seu âmbito sem necessidade estrita. Isso alimenta a perceção de que a proporcionalidade se transforma num princípio pouco previsível, capaz de corrigir qualquer escolha legislativa fiscal em nome de uma ponderação aberta de interesses.

Existe em especial o risco de uma sobreposição excessiva entre proporcionalidade e neutralidade no domínio do IVA, resultante da forma como o Tribunal estrutura o controlo das medidas nacionais. Neste contexto, a violação da neutralidade é frequentemente apreciada quase exclusivamente pela via do discurso da proporcionalidade. Tal prática tende a impregnar o conteúdo próprio da neutralidade, reconduzindo-o a um mero desdobramento casuístico da proporcionalidade, em vez de o afirmar como critério específico de igualdade concorrencial e de coerência estrutural do imposto.

Esta sobreposição de planos não é isenta de riscos. Por um lado, pode enfraquecer a função normativa autónoma da neutralidade, que visa assegurar um tratamento fiscal equivalente para operações comparáveis e impedir distorções de concorrência injustificadas e, por outro lado, abre espaço a um controlo jurisdicional excessivamente aberto, em que a ponderação associada à proporcionalidade se aproxima de um juízo de oportunidade sobre a própria arquitetura do sistema de IVA. A crítica doutrinal aponta, assim, para a necessidade de preservar a neutralidade como parâmetro específico, que delimita o campo de proteção dos operadores económicos, reservando à proporcionalidade o papel de aferir, em termos suplementares, se as derrogações a essa neutralidade, nomeadamente em matéria de combate à fraude ou de regime sancionatório, permanecem dentro de limites materialmente aceitáveis.

### 5.1.5 PROPORCIONALIDADE COMO PRINCÍPIO ESTRUTURANTE DO CONTENCIOSO DE IVA

Apesar de todas as reservas, há consenso doutrinário em dois pontos relevantes. O primeiro: todos os acórdãos de fiscalidade indireta apresentados confirmam que a proporcionalidade se tornou um princípio estruturante do contencioso de IVA na União Europeia, funcionando como critério de controlo tanto de normas materiais como de normas processuais. O segundo: a metodologia aplicada pelo TJUE (verificação da adequação, da existência de meios menos gravosos e do equilíbrio final entre interesses fiscais e direitos do contribuinte) passou a ser tomada na doutrina como modelo de teste de proporcionalidade especificamente adaptado ao Direito tributário europeu.

Como mencionado por Costa (2014, p. 325)

a apreciação pelo TJUE da compatibilidade de medidas anti-abusivas adotadas pelos Estados-membros em matéria de IVA com o princípio da neutralidade tem, pois, motivado a frequente invocação do princípio da proporcionalidade, o qual tem vindo a revelar-se decisivo nas decisões daquele órgão.

Sabe-se assim que, no domínio do IVA, o princípio da proporcionalidade assume-se progressivamente como critério metodológico central do contencioso, deixando de operar apenas como cláusula abstrata para passar a estruturar o próprio raciocínio judicial. Em grande parte dos litígios, a questão decisiva passa por saber se as limitações ao direito à dedução, os requisitos formais impostos ao sujeito passivo ou a intensidade das sanções aplicadas se mantêm dentro de um padrão de adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito face aos fins invocados pela administração tributária, em especial a arrecadação de receita e o combate à fraude. Deste modo, a análise de proporcionalidade funciona como matriz de controlo tanto da legalidade das normas como da legitimidade concreta da sua aplicação.

Esta centralidade é particularmente visível nos litígios relativos ao direito à dedução, em que a proporcionalidade serve para distinguir entre exigências formais instrumentalmente necessárias à comprovação da operação e formalismos que, sem pôr em causa a realidade económica das transações, acabam por conduzir à perda definitiva do direito à dedução ou a um agravamento desmedido da carga fiscal.

Por fim, no plano sancionatório, a proporcionalidade emerge como limite material à reação repressiva do ordenamento em matéria de IVA, exigindo que coimas, juros agravados e perda de benefícios fiscais apresentem uma relação equilibrada com a gravidade da infração, o grau de culpa do contribuinte e o dano efetivo causado ao erário público. A jurisprudência passa, assim, a aferir não apenas a existência formal de uma infração, mas também se a consequência jurídica que lhe é associada representa um meio idóneo e necessário para assegurar o cumprimento e a lealdade concorrencial, ou se, pelo contrário, se traduz num sacrifício excessivo e desproporcionado dos direitos do sujeito passivo. Neste sentido, o princípio da proporcionalidade consolida-se como verdadeiro princípio estruturante do contencioso de IVA. Tal exigência tem vindo a ser afirmada tanto no plano europeu, em decisões como o acórdão EN.SA. (C-712/17), como no plano interno, onde o Tribunal Constitucional tem sublinhado que apenas são admissíveis coimas que não se revelem manifesta e claramente excessivas (v.g. Acórdão n.º 47/2019), e a jurisprudência dos tribunais administrativos tem aplicado o princípio da proporcionalidade para impor a atenuação especial de coimas de IVA quando o montante fixado se mostra desajustado à gravidade da infração e ao grau de culpa do contribuinte

Nesta perspetiva, a reflexão crítica não questiona a aplicabilidade do princípio em sede fiscal, mas sim o seu ponto de calibração, questionando se deverá o Tribunal continuar a usar a proporcionalidade sobretudo como instrumento de proteção do contribuinte de boa-fé, ou se deve recentrar a ponderação dando maior peso às necessidades de eficácia do combate à fraude e de segurança jurídica.

Salienta ainda Costa (2014, pp. 326-327) que

também no Direito fiscal sancionatório o princípio da proporcionalidade assume inegável relevo. Neste contexto, ele apresenta-se como medida limite das sanções. Apesar de os Estados-membros disporem de liberdade na modelação do direito sancionatório nacional, este deverá ser conforme com o Direito constitucional, com o Direito da União Europeia e com o Direito internacional. [...] É, pois, manifesta a centralidade que o princípio da proporcionalidade assume em muita da jurisprudência do TJUE produzida em matéria de tributação indireta.

### **5.1.6 LIMITES DA PROPORCIONALIDADE ENTRE AUTONOMIA FISCAL DOS ESTADOS-MEMBROS E INTEGRAÇÃO EUROPEIA**

O princípio da proporcionalidade emerge como uma linha ténue de equilíbrio entre duas forças muitas vezes antagónicas: o Direito dos Estados-Membros à autonomia fiscal e a necessidade imperiosa da integração económica no mercado interno da União Europeia.

Segundo Costa (2014, p. 329)

a falta de mandato explícito e o poder de veto de que os Estados-membros dispõem são as razões que justificam o facto de a competência político-legislativa em matéria de fiscalidade direta continuar a pertencer aos Estados-membros.

Ainda assim, e como tem vindo a afirmar reiteradamente o TJUE, tal não significa que os Estados-membros possam, em matéria de fiscalidade direta, adotar medidas contrárias ao Direito da UE.

Há, na verdade, áreas particularmente sensíveis no Direito da UE, como é o caso da garantia do funcionamento do mercado interno e a proteção das liberdades fundamentais, que têm estado na base de diversas decisões do TJUE que se traduzem na limitação da competência normativa dos Estados-membros em matéria de fiscalidade direta.

Por um lado, a autonomia fiscal é indispensável para que os países possam gerir as suas receitas, responder a necessidades sociais e económicas internas e exercer soberania em matéria tributária. Por outro lado, sem controlo da proporcionalidade, essas mesmas medidas fiscais nacionais podem criar barreiras disfarçadas, discriminando contribuintes estrangeiros ou impedindo a livre circulação de pessoas, bens, serviços e capitais, ameaçando o funcionamento harmonioso da União.

O exame do TJUE, ao exigir que as restrições fiscais sejam justificadas, adequadas e proporcionais, serve como um mecanismo para limitar abusos e desvios da autonomia fiscal que prejudicam o mercado comum. Contudo, essa intervenção judicial deve respeitar o espaço político e normativo reservado aos Estados-Membros, evitando assim uma uniformização excessiva que possa impedir a inovação e diversidade fiscal dentro da União.

Casos como *Leur Bloem* evidenciaram que as restrições ditas desnecessárias ou excessivas são invalidadas, acabando por proteger os direitos fundamentais. Por outro lado, outras decisões reconheceram margens de manobra para os Estados-Membros quando as medidas são razoáveis e equilibradas.

Ainda no domínio da fiscalidade direta, a doutrina tem identificado as justificações que tradicionalmente são recusadas e aquelas que habitualmente são admitidas pelo TJUE. Costa (2014, p. 331) identifica como justificações tradicionalmente recusadas:

- i) perda ou redução de receitas fiscais; ii) compensação por outras medidas (vantajosas);
- iii) ausência de harmonização da fiscalidade direta; iv) reciprocidade, decorrente da existência de convenção bilateral para evitar a dupla tributação; v) dificuldades de ordem prática.

Por outro lado, são identificadas pelo mesmo autor como justificações tradicionalmente aceites:

- i) garantir a coerência do sistema fiscal; ii) o combate à evasão e à fraude fiscais; iii) garantir a eficácia dos controlos fiscais; iv) assegurar a repartição equilibrada do poder tributário; v) simplificação e transparência do sistema fiscal.

De uma forma sumativa pode afirmar-se que o princípio da proporcionalidade no Direito fiscal europeu funciona como um paradigma essencial, mas não absoluto, que exige constante ajuste e diálogo entre os tribunais, os Estados-Membros e os legisladores europeus para assegurar que a integração europeia não se faça à custa da soberania fiscal, nem esta seja um obstáculo à realização do projeto comum.

Este balanço crítico integra as dinâmicas jurídicas observadas nos julgamentos do TJUE, apontando para a necessidade de continuar a reflexão sobre o desenvolvimento do princípio da proporcionalidade para melhor responder aos desafios da crescente interdependência europeia e complexidade fiscal.

Dir-se-ia que, na prática, a proporcionalidade no Direito fiscal europeu não pode ser um princípio rígido e estanque, mas dinâmico, sujeito a permanente ajustamento para garantir que a integração económica progrida respeitando as especificidades fiscais de cada Estado-Membro.

---

## CAPÍTULO VI

---

### 6.1 O PARADIGMA DA PROPORCIONALIDADE EM PORTUGAL

Após a análise do princípio da proporcionalidade no Direito fiscal europeu e da sua aplicação pelo TJUE, impõe-se compreender como este paradigma é acolhido, adaptado e concretizado no ordenamento jurídico português. Tal abordagem não só evidencia influências mútuas entre sistemas, como também permite aferir o grau de proteção efetiva dos direitos fundamentais e o controlo dos poderes públicos em Portugal, especialmente em matéria fiscal.

#### 6.1.1 DO MODELO EUROPEU AO DIREITO PORTUGUÊS: RECEÇÃO E CONVERGÊNCIA

A influência do modelo europeu é notória, desde logo em termos de consagração constitucional: o artigo 18.º, n.º 2 da Constituição da República Portuguesa (CRP) estabelece que as restrições aos direitos, liberdades e garantias «devem limitar-se ao necessário, ser proporcionais aos fins que as justifiquem e não pôr em causa o princípio da proibição do excesso». Esta disposição reflete, quase literalmente, os critérios desenvolvidos pelo TJUE (adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito), demonstrando a convergência de fundamentos normativos entre Portugal e a ordem europeia.

A jurisprudência do Tribunal Constitucional (TC) tem exigido que todas as restrições a direitos fundamentais, inclusive de natureza fiscal, respeitem um escrutínio proporcional triplo que se articule com os *standards* europeus. O controlo da proporcionalidade exige a ponderação entre a restrição imposta e o objetivo tutelado, devendo a medida ser indispensável e não excessiva relativamente ao fim a atingir. Não é por acaso que o TC, nos seus acórdãos sobre restrições fiscais e administrativas, recorre frequentemente aos argumentos estruturados pela jurisprudência do TJUE, promovendo uma leitura harmonizada dos princípios.

Neste quadro, a doutrina passou a caracterizar a proporcionalidade como uma espécie de linguagem comum entre o Direito fiscal da União e o Direito fiscal português, na medida em que fornece um vocabulário e uma metodologia partilhados para a avaliação da legitimidade

das escolhas tributárias. O que resulta numa convergência metodológica: as soluções normativas nacionais permanecem vinculadas à Constituição, mas são crescentemente pensadas e controladas num contexto multinível em que o padrão europeu de proporcionalidade funciona como referência hermenêutica e como critério de compatibilidade externa. A receção do modelo europeu não implica, assim, mera transplantação mecânica, antes conduz à integração da proporcionalidade num paradigma interno em que se cruzam exigências constitucionais próprias e parâmetros de controlo decorrentes da ordem jurídica da União.

### **6.1.2 ESPECIFICIDADES NACIONAIS DO PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE E REFLEXOS PRÁTICOS NO CONTEXTO FISCAL**

Apesar da óbvia influência europeia, o Direito português desenvolveu elementos próprios. No plano geral, o já referido artigo 18.º, n.º 2, da CRP exige que as restrições a direitos, liberdades e garantias sejam «necessárias para salvaguardar outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos», o que a doutrina e o Tribunal Constitucional leem como formulação expressa do princípio da proporcionalidade/proibição do excesso.

Já no plano funcional, o artigo 266.º, n.º 2, da CRP impõe que a Administração Pública atue «no respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos», o que lido *a contrario sensu*, estabelece o dever de não exceder o necessário aos fins de interesse público.

Outra especificidade consiste na previsão detalhada do princípio no artigo 7.º do Código do Procedimento Administrativo (CPA), que exige, em termos muito próximos do teste trifásico, que a Administração utilize meios adequados aos fins, não vá além do necessário e que escolha, entre várias soluções adequadas, a que menos onere direitos e interesses dos particulares.

A doutrina de direito administrativo sublinha que esta normação positiva torna mais operacional o princípio, permitindo que os tribunais de controlo (contencioso administrativo e tributário) exijam fundamentação explícita sobre adequação, necessidade e justa medida em atos administrativos concretos, incluindo sanções e decisões fiscais. A jurisprudência portuguesa recorre com frequência ao teor do artigo 7.º do CPA para exigir que as decisões

administrativas demonstrem essa ponderação, sob pena de violação da proporcionalidade e, conseqüentemente, de anulação.

A doutrina portuguesa enfatiza, por isso, que a proporcionalidade não é apenas um princípio implícito ou jurisprudencial, mas um verdadeiro princípio estruturante do Estado de Direito, que funciona como limite dos limites às restrições de direitos e ao exercício do poder público. Em Portugal, a proporcionalidade aplica-se transversalmente a todo o exercício do poder público, desde o legislador até à atuação administrativa em matéria tributária.

Destaque ainda para a reiterada afirmação doutrinária nacional de que o princípio da proporcionalidade, conjugado com o da legalidade e o da razoabilidade, constitui ferramenta de reforço dos direitos fundamentais e de controlo da atuação da Administração, funcionando como filtro material e garantia última dos cidadãos face ao excesso do poder.

No domínio fiscal, a especificidade mais visível é a centralidade do princípio na aferição da medida das coimas e de outras sanções tributárias. A jurisprudência do contencioso tributário (TCA e STA) aplica de forma recorrente o princípio da proporcionalidade das coimas, quer com fundamento direto constitucional, quer através das cláusulas do RGIT e do RGCO sobre atenuação e dispensa de coima, exigindo, por um lado, uma concreta ponderação da gravidade da infração, do grau de culpa, do prejuízo efetivo para o fisco e da conduta posterior do infrator e, por outro lado, o afastamento de soluções automáticas em que o montante resulte apenas de fórmulas legais rígidas, sem considerar as circunstâncias específicas do caso.

Invocando expressamente que o princípio da proporcionalidade das coimas assim o impõe, os tribunais portugueses têm reduzido coimas em casos de atraso no pagamento de IVA em que a falta foi regularizada de forma célere, o valor em falta era reduzido ou o prejuízo efetivo para a receita foi mínimo ou inexistente. Em decisões sobre perda automática de bens ou reversão de coimas fiscais, o Tribunal Constitucional também tem utilizado a proporcionalidade como critério para julgar inconstitucionais automatismos sancionatórios desmedidos face à gravidade da conduta.

A jurisprudência constitucional portuguesa desenvolveu ainda uma reflexão própria sobre a intensidade do controlo de proporcionalidade, distinguindo entre situações de controlo mais leve, em que se respeita uma margem de apreciação ampla do legislador e casos em que,

pela gravidade da restrição ou pela afetação de direitos fundamentais, o tribunal exerce um controlo substantivo apertado sobre adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito.

De facto, em Portugal, esta gradação da intensidade do controlo está relativamente aprofundada na jurisprudência constitucional e é vista como uma especificidade metodológica, não sendo a proporcionalidade aplicada sempre com o mesmo peso, variando em função da natureza do direito em causa, do tipo de medida (legislativa ou administrativa) e do grau de discricionariedade política envolvida.

Finalmente, a doutrina portuguesa sublinha que a leitura nacional do princípio da proporcionalidade é hoje influenciada pelo diálogo com o TJUE e com o TEDH, mas mantém características próprias, como a forte ancoragem constitucional e a tradição da proibição do excesso, que conferem ao princípio um estatuto de valor permanente da Constituição como função de limite geral a todos os poderes públicos, e ainda a codificação no CPA e o uso consistente em jurisprudência fiscal e administrativa que o tornaram num padrão rotineiro de controlo da legalidade e justiça material das decisões, em particular na graduação de coimas e outras sanções.

Na articulação com o direito da União, a doutrina nota que muitos acórdãos portugueses em matéria de coimas de IVA ou de outros impostos invocam simultaneamente a proporcionalidade constitucional/nacional e os *standards* europeus (por exemplo, quando citam jurisprudência do TJUE sobre coimas desproporcionadas ou sobre perda do direito à dedução), criando um quadro em que o princípio funciona como ponte entre os dois níveis.

Em suma, a análise do princípio da proporcionalidade em Portugal, à luz do diálogo com o modelo europeu, revela a centralidade deste princípio enquanto limite essencial à intervenção estatal, nomeadamente no campo fiscal, e evidencia a forma como a evolução nacional reflete, adapta e aprofunda as grandes linhas estruturantes já observadas na jurisprudência da União Europeia. No ordenamento jurídico nacional, o princípio da proporcionalidade afigura-se mais substantivo do que no ordenamento europeu, em geral, pelo que, apesar de estar em linha de coerência com os entendimentos e acórdãos do TJUE, tornam-se menos subjetivos do que eles e, assim, menos suscetíveis à razão das críticas mais frequentes.

---

## CAPÍTULO VII

---

### 7.1 CONCLUSÃO

#### 7.1.1 RECAPITULAÇÃO DAS IDEIAS PRINCIPAIS

O percurso analisado revelou que o princípio da proporcionalidade desempenha um papel absolutamente central no controlo das restrições às liberdades fundamentais no Direito fiscal europeu e português. Verificou-se como a evolução jurisprudencial do TJUE foi progressivamente sofisticando os critérios do teste trifásico (adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito), exigindo aos Estados-Membros que fundamentem cuidadosamente quaisquer restrições aos direitos de circulação de capitais e liberdade de estabelecimento. A jurisprudência clássica, e.g., *Leur Bloem*, *Marks & Spencer*, *Lankhorst-Hohorst*, *Cadbury Schweppes*, *Kohll e Decker*, demonstraram como a proporcionalidade se tornou filtro obrigatório na análise das normas fiscais nacionais.

Já em relação aos acórdãos de fiscalidade indireta, uma parte significativa da doutrina vê estes acórdãos como um uso exemplar do princípio da proporcionalidade no direito fiscal europeu em que o TJUE protege o contribuinte de boa-fé e a neutralidade, impedindo que os Estados transformem a dedução de IVA em instrumento sancionatório encapotado. Esta leitura destaca que o subteste da necessidade é aplicado de forma exigente: sempre que haja meios menos gravosos (correções, juros razoáveis, coimas moderadas), a perda da dedução ou coimas automáticas elevadas são vistas como desproporcionais.

Há, no entanto, uma corrente que critica um certo “maximalismo” na utilização da proporcionalidade: acusa o Tribunal de, nestes casos, equilibrar sistematicamente a balança a favor do contribuinte, reduzindo a margem dos Estados na configuração de sanções e prazos e podendo enfraquecer a eficácia do combate à fraude. Segundo esta perspetiva, o subteste de proporcionalidade em sentido estrito estaria a ser usado de forma muito intensa, avaliando quase de novo o mérito das opções legislativas e processuais nacionais.

Vários autores sublinham que o TJUE mistura frequentemente proporcionalidade e neutralidade, funcionando esta como critério material (proibição de cargas definitivas indevidas), enquanto aquela fornece a técnica de ponderação. Para uns, isso é virtuoso,

porque densifica o teste, para outros, no entanto, essa alegada mistura cria alguma opacidade sobre o trabalho próprio de cada princípio e amplia demasiado o campo de aplicação da proporcionalidade.

No plano nacional, as especificidades do princípio da proporcionalidade podem sintetizar-se em três ideias centrais, relevantes para o cruzamento com o direito da União. Em primeiro lugar, o princípio assume um estatuto constitucional lido como verdadeira proibição do excesso ancorada na CRP, o que o coloca como critério estruturante de validade de qualquer restrição a direitos e de qualquer exercício de poder público, incluindo em matéria fiscal. Em segundo lugar, a sua menção no artigo 7.º do CPA torna-o um instrumento operativo de controlo judicial, obrigando a administração fiscal a justificar, em cada ato, a adequação, necessidade e menor onerosidade dos meios utilizados face aos fins de interesse público prosseguidos.

Por fim, no domínio fiscal, a jurisprudência portuguesa tem aplicado o princípio de forma intensa na graduação de coimas e na avaliação de soluções que afetem o direito à dedução de IVA, afastando automatismos sancionatórios ou interpretações que imponham encargos manifestamente desproporcionados face à gravidade da infração, ao prejuízo efetivo para o fisco e à conduta do contribuinte. Isto significa que, no contexto português, a proporcionalidade funciona simultaneamente como limite substantivo (evitando excessos legislativos e administrativos) e como critério quotidiano de justiça material na decisão fiscal, dialogando de perto com os *standards* europeus, mas mantendo uma dogmática própria que reforça a proteção do contribuinte de boa-fé sem eliminar, em abstrato, a margem de conformação do legislador e da Administração.

### **7.1.2 CONCLUSÕES SOBRE A EFICÁCIA E DESAFIOS DO PARADIGMA DA PROPORCIONALIDADE**

A análise comparada evidencia que o paradigma da proporcionalidade oferece um instrumento robusto de defesa dos direitos dos contribuintes e de racionalização do poder de tributar. Em matéria fiscal, esta exigência impede o uso de medidas automáticas, generalizadas ou desajustadas que poderiam frustrar as garantias do mercado interno e o núcleo dos direitos fundamentais. O juízo de proporcionalidade forçou os Estados a adotar mecanismos mais individualizados, como se vê nos requisitos apurados no caso *Marks &*

*Spencer* e na rejeição de limitação automática em *Lankhorst-Hohorst*, e contribuiu para uma maior transparência e previsibilidade no regime fiscal europeu.

No entanto, os desafios são significativos. Em primeiro lugar, a subjetividade inerente ao teste da proporcionalidade pode gerar dificuldades na aplicação uniforme, resultando em decisões por vezes inconsistentes ou de previsibilidade limitada. Esta indeterminação pode ser agravada pela diversidade dos interesses públicos em jogo e pela complexidade técnica das questões fiscais. Em segundo lugar, existe o risco de um ativismo judicial excessivo, com a transferência de decisões sensíveis do plano político para o judicial, potencialmente enfraquecendo o debate democrático e a autonomia fiscal dos Estados. Finalmente, a crescente oneração probatória de demonstrar a adequação, necessidade e justa medida das restrições coloca exigências significativas quer à Administração, quer aos contribuintes, sobretudo no combate a práticas abusivas e evasivas complexas, onde o equilíbrio entre eficácia fiscal e proteção de direitos se revela particularmente delicado.

Apesar destes limites, o paradigma da proporcionalidade permanece essencial. Permite garantir uma justiça fiscal dinâmica e adaptada aos desafios da globalização, dos novos modelos de negócio digitais e da mobilidade transfronteiriça de capitais, promovendo a coesão interna da União e a confiança dos cidadãos no sistema tributário.

### **7.1.3 SUGESTÕES PARA FUTURAS LINHAS DE INVESTIGAÇÃO**

A compreensão deste percurso aconselha uma abordagem reflexiva final, que permita articular criticamente as ideias principais, avaliar a eficácia prática deste princípio e abrir caminho a investigações futuras sobre a sua aplicação e desenvolvimento. A presente dissertação não esgota, naturalmente, o estudo do princípio da proporcionalidade no contexto do direito fiscal europeu e do ordenamento português. Pelo contrário, o percurso aqui traçado revelou diversas pistas que justificam investigações futuras mais aprofundadas.

Em primeiro lugar, justifica-se uma análise mais sistemática da relação entre proporcionalidade e neutralidade em sede de IVA, procurando clarificar se o Tribunal de Justiça utiliza o princípio da proporcionalidade sobretudo como técnica de concretização da neutralidade ou se, pelo contrário, atribui a cada um destes princípios um papel autónomo e diferenciável no controlo das medidas fiscais. Em estreita ligação com esta questão, seria igualmente relevante comparar a forma como o teste trifásico é aplicado em IVA e noutros

domínios, como a tributação direta e as restrições às liberdades de circulação, avaliando se existem padrões distintos de intensidade de escrutínio.

Em segundo lugar, abre-se um campo promissor na comparação entre a intensidade do controlo de proporcionalidade exercido pelo Tribunal de Justiça da União Europeia e pelo Tribunal Constitucional português em matéria fiscal. Um estudo cruzado da jurisprudência de ambos os tribunais, permitiria aferir se o modelo português, fortemente ancorado na proibição do excesso, se revela mais exigente, mais deferente ou, simplesmente, diferente do paradigma europeu, nomeadamente na apreciação de coimas, reversões e limitações processuais ao exercício de direitos tributários.

Em terceiro lugar, a evolução recente da jurisprudência europeia sobre coimas em IVA sugere a utilidade de um estudo específico sobre a proporcionalidade das sanções fiscais, combinando análise jurisprudencial com dados empíricos sobre a prática dos tribunais nacionais. Tal investigação poderia conduzir à definição de critérios normativos mais claros para a quantificação de coimas proporcionais, tendo em conta o prejuízo efetivo para o fisco, o grau de culpa, a existência de fraude e a conduta colaborante do contribuinte.

Mereceria ainda desenvolvimento autónomo a temática da proporcionalidade processual, tanto no plano europeu como no contexto português, em particular no que respeita a prazos de caducidade, efeitos das inspeções e possibilidades de correção de declarações. Um estudo centrado nesta dimensão permitiria aprofundar o modo como o princípio da proporcionalidade pode funcionar como critério de equilíbrio entre efetividade da administração tributária, segurança jurídica e plena realização dos direitos dos contribuintes em sistemas fiscais cada vez mais complexos e integrados.

Diante das tendências observadas, futuras investigações podem aportar contributos relevantes para o aperfeiçoamento do princípio da proporcionalidade. Uma primeira linha acerca das novas tendências decorre do impacto da transformação digital no processo de decisão fiscal: a implementação de algoritmos, *machine learning* e análise preditiva impõe novos dilemas sobre o escrutínio da proporcionalidade das restrições, a transparência na fundamentação de decisões automatizadas e a salvaguarda contra discriminações algorítmicas. Isto abre campo fértil à investigação interdisciplinar entre Direito, tecnologia e ética fiscal.

Outra linha consistiria na análise dos padrões decisórios nos tribunais nacionais e europeus, visando identificar critérios consistentes de aplicação do teste da proporcionalidade em matéria fiscal. A uniformização dos critérios decisórios e a clarificação de parâmetros objetivos poderão contribuir para um sistema mais previsível e justo.

O estudo do princípio aplicado às novas formas de tributação, como a fiscalidade sobre criptoativos, plataformas digitais ou regimes de “*top-up tax*” no quadro de regras BEPS/OCDE é também suscetível de aprofundamento, sobretudo para garantir equilíbrio entre combate à evasão e liberdade de iniciativa, investimento e inovação.

Finalmente, merecerá crescente atenção o papel da proporcionalidade na resposta a contextos excepcionais (crises económicas, pandemias, catástrofes naturais e ambientais), ponderando o espaço e limites da compressão temporária de direitos em função do interesse público, sem sacrificar o núcleo essencial das garantias constitucionais e europeias.

Abordagens comparadas, projetos de colaboração internacional e a voz ativa de académicos e decisores políticos serão imprescindíveis para que o princípio da proporcionalidade continue a ser o eixo estruturante de uma fiscalidade justa e democrática.

---

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

---

### **Periódicos:**

- Costa, P. N. (2014). O princípio da proporcionalidade na fiscalidade internacional: o seu relevo no contexto da União Europeia, *Jurismat: Revista Jurídica* (4).
- Gregorio, R. M. (2009). Proporcionalidade e Tributação Direta no Direito Comunitário Europeu. *Revista Direito Tributário Atual do Instituto do Direito Brasileiro*, (23), 490-508.
- Matos, A. S. (2013). Direito Fiscal e Direito Administrativo Geral. *Revista do Instituto de Direito Brasileiro (RIDB)*, 2(1), 699-758.
- Stival, J. (2012). O Princípio da Proporcionalidade e o Poder Público: algumas considerações acerca de sua aplicação nos procedimentos de fiscalização tributária, nos processos disciplinares e na desapropriação. *Revista internacional de Direito e Cidadania do Instituto do Direito Brasileiro*, (6), 3709-3731.

### **Não-periódicos:**

- Canotilho, J. J. G., & Moreira, V. (2022). *Constituição da República Portuguesa anotada* (5.<sup>a</sup> ed.). Coimbra Editora.
- Dourado, A. P. (2010). *Lições de Direito Fiscal Europeu* (1.<sup>a</sup> ed.). Coimbra: Wolters Kluwer Portugal sob a marca Coimbra Editora.
- Lopes, D., Coutinho, F. P., & Botelho, C. S. (2021). *O Princípio da Proporcionalidade - XIII Encontro de professores de Direito Público* (1.<sup>a</sup> ed.). Coimbra: Instituto Jurídico da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra.
- Machado, J. E. M., & Costa, P. N. (2019). *Manual de Direito Fiscal – Perspetiva Multinível* (3.<sup>a</sup> ed.). Coimbra: Edições Almedina, S. A.
- Nogueira, J. F. P. (2010). *Direito Fiscal Europeu – O Paradigma da Proporcionalidade* (1.<sup>a</sup> ed.). Coimbra: Wolters Kluwer Portugal sob a marca Coimbra Editora.
- Vasques, S. (2011). *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina.

### **Dissertações:**

Azevedo, R. M. B. (2023). A parte geral do RGIT: uma análise sobre a sua qualidade legislativa à luz dos princípios jurídico-constitucionais vigentes (Dissertação de Mestrado, Universidade do Minho, Braga, Portugal). Disponível em <https://repositorium.uminho.pt/server/api/core/bitstreams/fadb888d-2c5b-4618-84ef-0e1e364b8de4/content>

Mendes, A. J. (2011). *Harmonização da fiscalidade direta na UE, evolução e perspectivas: a diretiva da poupança* (Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, Lisboa, Portugal). Disponível em <https://repositorio.ipl.pt>

### **Jurisprudência:**

Acórdão do Tribunal de Justiça de 17 de julho de 1997, *Leur Bloem*, C-28/95

Acórdão do Tribunal de Justiça de 28 de abril de 1998, *Decker*, C-120-95

Acórdão do Tribunal de Justiça de 28 de abril de 1998, *Kohll*, C-158/96

Acórdão do Tribunal de Justiça de 12 de dezembro de 2002, *Lankhorst-Hohorst*, C-324/00

Acórdão do Tribunal de Justiça de 13 de dezembro de 2005, *Marks & Spencer*, C-446/03

Acórdão do Tribunal de Justiça de 12 de setembro de 2006, *Cadbury Schweppes*, C-196/04

Acórdão do Tribunal de Justiça de 12 de julho de 2012, *EMS – Bulgaria Transport*, C-284/11

Acórdão do Tribunal de Justiça de 09 de julho de 2015, *Salomie e Oltea*, C-183/14

Acórdão do Tribunal de Justiça de 15 de setembro de 2016, *Barlis*, C-516/14

Acórdão do Tribunal de Justiça de 26 de abril de 2017, *Farkas*, C-564/15

Acórdão do Tribunal de Justiça de 26 de abril de 2018, *Zabrus Siret*, C-81/17

### **Legislação:**

Constituição da República Portuguesa

Código do Procedimento Administrativo

Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006

Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia