

*Manual de Direito Fiscal*



SÉRGIO VASQUES

# *Manual de Direito Fiscal*

2.ª EDIÇÃO



## **MANUAL DE DIREITO FISCAL**

AUTOR

Sérgio Vasques

EDITOR

EDIÇÕES ALMEDINA, S.A.

Rua Fernandes Tomás, n<sup>o</sup>s 76-80

3000-167 Coimbra

Tel.: 239 851 904 · Fax: 239 851 901

[www.almedina.net](http://www.almedina.net) · [editora@almedina.net](mailto:editora@almedina.net)

DESIGN DE CAPA

FBA.

PRÉ-IMPRESSÃO

EDIÇÕES ALMEDINA, S.A.

IMPRESSÃO E ACABAMENTO

Abril, 2018

DEPÓSITO LEGAL

Os dados e as opiniões inseridos na presente publicação são da exclusiva responsabilidade do(s) seu(s) autor(es).

Toda a reprodução desta obra, por fotocópia ou outro qualquer processo, sem prévia autorização escrita do Editor, é ilícita e passível de procedimento judicial contra o infrator.



---

BIBLIOTECA NACIONAL DE PORTUGAL – CATALOGAÇÃO NA PUBLICAÇÃO

VASQUES, Sérgio, 1969-

Manual de direito fiscal. – 2<sup>a</sup> ed. – (Manuais universitários)

ISBN 978-972-40-7429-0

## ÍNDICE

Trabalhos do Autor	9
Siglas e Abreviaturas	13
Nota à Segunda Edição	15
<b>Capítulo 1. A Evolução Histórica do Estado Fiscal Português</b>	17
1.1. O advento do Estado Fiscal	18
1.2. A fiscalidade do Antigo Regime	22
1.3. A fiscalidade do regime liberal	30
1.4. A fiscalidade do breve século XX	40
1.5. A caminho da fiscalidade do século XXI	53
<b>Capítulo 2. O Direito Fiscal como Ciência</b>	59
2.1. Economia política, ciéncia financeira e direito fiscal	59
2.1.1. Da economia política às finanças públicas	59
2.1.2. A emancipação científica do direito fiscal	62
2.1.3. O objecto de estudo do direito fiscal	65
2.2. O direito fiscal como tecnologia e como dogmática	67
2.2.1. A divisão implícita de tarefas	67
2.2.2. A tecnologia pautal	69
2.2.3. A técnica da relação jurídica	71
2.2.4. A ciéncia como garante dos princípios	74
2.3. A articulação com outros ramos e saberes do direito	76
2.3.1. O direito da segurança social	78
2.3.2. O direito penal	81
2.3.3. O direito do ambiente	85
2.3.4. O direito da contabilidade	91

<b>Capítulo 3. O Direito Fiscal como Sistema</b>	97
3.1. A fiscalidade do sistema GATT/OMC	97
3.1.1. O princípio da nação mais favorecida e a tributação aduaneira	99
3.1.2. O princípio do tratamento nacional e os impostos internos	104
3.1.3. O regime das subvenções públicas e os benefícios fiscais	110
3.2. O direito fiscal internacional	114
3.2.1. Os princípios da residência e da fonte	114
3.2.2. Os acordos de dupla tributação	117
3.2.3. Evasão fiscal: BEPS & MLI	121
3.2.4. Troca de informações: ATI, FATCA & CRS	127
3.3. O direito fiscal europeu	132
3.3.1. As bases normativas da harmonização fiscal europeia	135
3.3.2. A harmonização positiva da tributação indirecta	140
3.3.3. A harmonização positiva da tributação directa	143
3.3.4. Auxílios de estado, benefícios fiscais e <i>tax rulings</i>	147
3.4. O direito fiscal nacional	152
3.4.1. A Constituição Fiscal	152
3.4.2. A produção da legislação ordinária	157
3.4.3. Os regulamentos administrativos e o direito circular	159
3.4.4. A jurisprudência: tribunais judiciais e arbitragem	164
3.5. A tributação regional	167
3.5.1. O fundamento constitucional da tributação regional	167
3.5.2. As receitas tributárias da titularidade das regiões	170
3.5.3. Os sistemas tributários dos Açores e da Madeira	174
3.5.4. O <i>offshore</i> da Madeira	180
3.6. A tributação local	184
3.6.1. O fundamento constitucional da tributação local	184
3.6.2. As receitas tributárias da titularidade das autarquias	187
3.6.3. Os poderes tributários das autarquias	192
3.6.4. O regime das taxas locais	197
3.6.5. Autonomia local, legalidade e igualdade	200
<b>Capítulo 4. As Categorias Tributárias Fundamentais</b>	205
4.1. A noção de imposto	208
4.2. Classificações dos impostos	216
4.2.1. Impostos directos e indirectos	216
4.2.2. Impostos pessoais e reais	220
4.2.3. Impostos progressivos, regressivos e proporcionais	223

4.1.4. Impostos específicos <i>e ad valorem</i>	227
4.2.5. Impostos periódicos e de obrigação única	229
4.3. As taxas	233
4.3.1. A noção de taxa	233
4.3.2. A fronteira entre a taxa e os preços	237
4.3.3. A fronteira entre a taxa e o imposto	241
4.3.4. A irrelevância conceitual das taxas de licença	249
4.3.5. Acórdão TC nº 316/2014: taxas sobre postos de combustíveis	252
4.4. As contribuições	255
4.4.1. A noção moderna de contribuição	255
4.4.2. As contribuições para a segurança social	259
4.4.3. Os impostos especiais de consumo e os tributos ambientais	262
4.4.4. As taxas de regulação económica e os tributos associativos	265
4.4.5. As contribuições especiais por obras públicas	270
4.4.6. Acórdão TC nº 80/2014: penalizações por emissões de CO <sub>2</sub>	274
4.5. Alcance da tipologia dos tributos públicos	277
4.5.1. Dicotomia dos tributos públicos	277
4.5.2. Tripartição dos tributos públicos	280
4.5.3. Relevo da tripartição	282
4.5.4. Acórdão TC nº 539/2015: taxa de segurança alimentar	284
<b>Capítulo 5. Os Princípios do Direito Fiscal</b>	289
5.1. O princípio da igualdade tributária e o seu controlo	289
5.2. O princípio da capacidade contributiva	294
5.2.1. Sentido essencial e âmbito de aplicação	294
5.2.2. Corolários na estruturação dos impostos	297
5.2.3. Acórdão TC nº 590/2015: imposto do selo sobre imóveis de elevado valor	304
5.3. O princípio da equivalência	307
5.3.1. Sentido essencial e âmbito de aplicação	307
5.3.2. Corolários na estruturação dos tributos comutativos	309
5.4. O princípio do Estado Social	318
5.4.1. Estado social, fiscalidade e mínimo de existência	320
5.4.2. Estado social, progressividade e proibição do confisco	323
5.5. O princípio da legalidade tributária	326
5.5.1. Justificação e sentido actual	326
5.5.2. O âmbito da reserva de lei	329
5.5.3. A extensão da reserva de lei	332

5.5.4. A intensidade da reserva de lei: tipicidade e determinação	337
5.6. O princípio da segurança jurídica	340
5.6.1. A retroactividade da lei fiscal	341
5.6.2. A retrospectividade da lei fiscal	349
5.6.3. Acórdão TC nº399/2010: retroactividade e IRS	353
5.7. O princípio da coerência sistemática	357
<b>Capítulo 6. A Interpretação da Lei Fiscal</b>	361
6.1. A doutrina da interpretação	361
6.2. Os elementos de interpretação	363
6.3. As regras de interpretação da LGT	366
6.4. A interpretação conforme à Constituição e ao Direito Europeu	371
6.5. As normas anti-abuso	374
<b>Capítulo 7. A Relação Jurídica Tributária</b>	379
7.1. Os sujeitos	381
7.1.1. O sujeito activo	381
7.1.2. O sujeito passivo	385
7.1.3. Substituição tributária	388
7.1.3.1. Substituição com retenção	388
7.1.3.2. Substituição sem retenção	394
7.1.4. Repercussão tributária	399
7.1.5. Responsabilidade tributária	403
7.1.5.1. A responsabilidade dos gestores de empresas	405
7.1.5.2. Outros casos de responsabilidade	411
7.2. O objecto	413
7.2.1. Obrigações principais e obrigações acessórias	413
7.2.2. Juros compensatórios, indemnizatórios e de mora	417
7.3. O facto	420
7.3.1. Constituição e alteração	420
7.3.2. Transmissão	421
7.3.3. Extinção	422
7.3.3.1. Pagamento, dação e compensação	422
7.3.3.2. Caducidade e prescrição	426
7.4. A garantia	429
Jurisprudência Citada	431
Bibliografia	435

## **TRABALHOS DO AUTOR**

### **Monografias**

2017. *Fiscalidade da Energia*, coord., Almedina
2016. *Os Impostos Especiais de Consumo* [co-autoria com Tânia Carvalhais Pereira], Almedina
2015. *O Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Almedina
2013. *Taxas e Contribuições Sectoriais*, coord., Almedina
2008. *Regime das Taxas Locais: Introdução e Comentário*, Almedina
2008. *As Taxas de Regulação Económica em Portugal*, coord., Almedina
2008. *O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária*, Almedina
2007. *O IVA para o Brasil* [co-organização com Oswaldo Othon Saraiva e Vasco Branco Guimarães], Fórum Editora, Brasil
2002. *Jurisprudência Fiscal Comunitária Anotada* [co-autoria com Patrícia Cunha], Almedina
2001. *Os Impostos Especiais de Consumo*, Almedina
2000. *Eça e os Impostos*, Almedina
1999. *Os Impostos do Pecado: O Álcool, o Tabaco, o Jogo e o Fisco*, Almedina
1998. *A Manipulação do Mercado de Valores Mobiliários*, APDMC
1998. *As Reformas Fiscais Africanas*, coord., Fim-de-Século

### **Colectâneas**

2016. *Código do IVA*, Almedina
2015. *Legislação Fiscal e Aduaneira de Angola* [co-autoria com Jaime Carvalho Esteves], Leya
2014. *Legislação Fiscal de Cabo Verde: CGT – CPT – CET* [co-autoria com Carla Castelo Trindade], Almedina
2014. *Legislação Fiscal de Moçambique*, [coordenação com Jaime Carvalho Esteves e Catarina Gonçalves], edição electrónica Católica Tax + PwC

2014. *Legislação Fiscal de Cabo Verde*, [coordenação com Jaime Carvalho Esteves e Catarina Gonçalves], edição electrónica Católica Tax + PwC
2013. *Legislação Fiscal de Angola*, [coordenação com Jaime Carvalho Esteves e Catarina Gonçalves], edição electrónica Católica Tax + PwC
2009. *Fiscalidade e Finanças do Ambiente* [colaboração com Tiago Souza d'Alte], MAOTDR
2006. *Casos Práticos de Direito Fiscal* [ilustrações de André Letria], Almedina
2004. *Legislação Económica de Moçambique*, Almedina
2000. *Legislação Fiscal de Moçambique* [co-autoria com Conceição Gamito], Fim-de-Século
1997. *A Integração Económica Africana: Textos Fundamentais*, Fim-de-Século

### **Artigos Científicos**

2017. O Acórdão Estradas de Portugal: IVA, CSR e Portagens, *Cadernos de Justiça Tributária*, nº 18
2017. IVA, Direito à Dedução e Presunções Tributárias: A Jurisprudência do CAAD, *Cadernos IVA 2017*, Almedina
2017. A Contribuição Extraordinária sobre o Sector Energético, *in Sérgio Vasques, coord., Fiscalidade da Energia*, Almedina
2016. A Caducidade do Direito à Liquidação do IVA, *Cadernos IVA 2016*, Almedina
2015. Incidência Subjectiva e Repercussão do IVA, *Cadernos IVA 2015*, Almedina
2014. O IVA e o Sistema do Direito Europeu, *Revista Fórum de Direito Tributário* (Brasil), nº 69
2014. A Taxa de Segurança Alimentar, *Cadernos de Justiça Tributária*, nº 5
2014. IVA e Noção de Actividade Económica, *Cadernos IVA 2014*, Almedina
2014. O IVA como Imposto Geral sobre o Consumo, *Fiscalidade*, nº 50
2013. O Sector Industrial e as Taxas de Licenciamento da Estradas de Portugal, *in Sérgio Vasques, coord., Taxas e Contribuições Sectoriais*, Almedina
2013. A Introdução do IVA na União Europeia e em Portugal, *Revista Fórum de Direito Tributário* (Brasil), nº 60
2013. Os Efeitos do Pedido de Constituição de Tribunal Arbitral Tributário, [co-autoria com Carla Castelo Trindade], *Cadernos de Justiça Tributária*, nº 2
2013. O IVA Enquanto Imposto Geral de Consumo, *Cadernos IVA 2013*, Almedina
2013. O Âmbito Material da Arbitragem Tributária, [co-autoria com Carla Castelo Trindade], *Cadernos de Justiça Tributária*, nº 0
2012. Anotação ao Art. 110º, *in Manuel Lopes Porto/Gonçalo Anastácio, coord. Tratado de Lisboa*, Almedina

2012. O IVA como Imposto Geral de Consumo, *Revista Fórum de Direito Tributário* (Brasil), nº 59
2012. The Madeira Free Trade Zone: Compliance and Control Issues, *European Taxation*, nº 4
2011. A Evolução Histórica do Estado Fiscal Português, in *Estudos em Memória do Prof. Doutor J.L. Saldanha Sanches*, vol.III, 659-697
2009. O Sistema da Tributação Local e a Derrama, *Fiscalidade*, nº 38, 117-123
2009. O Sistema Tributário das Regiões Autônomas Portuguesas, *Revista Fórum de Direito Tributário* (Brasil), nº 41, 21-42
2009. A Evolução Histórica do Estado Fiscal Português, *Revista Fórum de Direito Tributário* (Brasil), nº 37, 9-52
2008. O Novo Regime Português das Taxas Locais, *Revista Fórum de Direito Tributário* (Brasil), nº 32, 9-50
2007. A Evolução da Tributação Ambiental em Portugal [co-autoria com Guilherme Waldemar d'Oliveira Martins], *Revista Fórum de Direito Tributário* (Brasil), nº 28, 251-266
2007. A Tributação da Floresta em Portugal, *Revista Fórum de Direito Tributário* (Brasil), nº 25, 51-91
2006. Taxas de Saneamento Ad Valorem: Anotação ao Acórdão nº68/2007, do Tribunal Constitucional”, *Fiscalidade*, nº 28, 5-31
2006. Taxas de Imposto, legalidade tributária e produtos petrolíferos: Anotação ao Acórdão do Tribunal Constitucional nº 70/2004 [co-autoria com João Taborda da Gama], *Jurisprudência Constitucional*, nº 9, 43-68
2006. Anotação aos acórdãos do Tribunal Constitucional nº 652/2005 e nº 52/2006 (Dupla Tributação por Taxas Locais), *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 418, 397-457
2006. A Fiscalidade da Floresta Portuguesa, *Fiscalidade*, nº 25, 29-64
2006. A Introdução do IVA em Cabo Verde, in *Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco*, vol. III, 953-967
2005. Capacidade Contributiva, Rendimento e Património, *Fiscalidade*, nº 23, 15-45
2005. Origem e Finalidades dos Impostos Especiais de Consumo, *Revista Fórum de Direito Tributário* (Brasil), nº 17, 49-98
2005. O Imposto do Selo no Crédito Agrícola Mútuo, *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 415, 205-243
2005. Focus on Cape Verde: Introduction of VAT, *International VAT Monitor*, nº 5, 349-355
2004. Remédios Secretos e Especialidades Farmacêuticas: A Legitimização Material dos Tributos Parafiscais, *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 413, 135-220
2004. O Financiamento do Serviço Público de Televisão e a Nova Contribuição para o Audiovisual, [co-autoria com Rogério M. Fernandes Ferreira e Olívio Mota Amador], *Fiscalidade*, nº 17, 5-38

2004. Capacidade Contributiva, Rendimento e Patrimônio, *Revista Fórum de Direito Tributário* (Brasil), nº 11, 23-61
2003. O Adicional para o Fundo Florestal Permanente: Consignação de Receitas e Proteção Ambiental, *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 411/412, 61-88
2002. A Reforma da Tributação Automóvel: Problemas e Perspectivas, *Fiscalidade*, nº 10, 59-94
2001. A Tributação da Electricidade: Técnica e Direito Comparado, *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 404, 7-49
2001. Responsabilidade do Expedidor por Impostos Especiais de Consumo, *Fiscalidade*, nº 7/8, 73-85
2000. A Tributação das Gratificações em sede de IRS: a propósito do Acórdão nº 497/97, do Tribunal Constitucional [co-autoria com Rogério M. Fernandes Ferreira], in VV. *Estudos Jurídicos Económicos em Homenagem ao Professor João Lumbräles*, 973-1010
2000. A Informação Vinculativa, *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 397, 103-124
2000. A Responsabilidade dos Gestores na Lei Geral Tributária, *Fiscalidade*, nº 1, 47-66
1998. A Reforma Fiscal em Moçambique: Curso e Contradições, *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 392, 9-39
1998. O Jogo, o Fisco e o Tribunal Constitucional, *Fisco*, nº 84/85, 97-139
1998. Convergindo para o Zero: A Competição Fiscal na África Sub-Sahariana, in Sérgio Vasques (coord.), *As Reformas Fiscais Africanas*, 197-218
1997. Impostos de Vício, Vícios do Imposto: História Clínica da Tributação do Tabaco, *Fisco*, nº 80/81, 13-32
1996. Justiça e Praticabilidade na Evolução dos Sistemas Fiscais Africanos, *Cadernos Africanos de Direito*, nº 1, 51-73
1996. O Dever de Fundamentação na Jurisprudência Tributária, *Fisco*, nº 76/77, 27-39
1995. A Tributação por Presunções [co-autoria com Carlos Lobo], *Fisco*, nº 72/73, 111-123