



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

# **Tributação dos Produtos Sem Glúten**

**Aplicação da Taxa  
Reduzida de IVA**

Carolina Carneiro Pacheco Lencastre Torres

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2025





UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

# **Tributação dos Produtos**

## **Sem Glúten**

### **Aplicação da Taxa**

### **Reduzida de IVA**

Carolina Carneiro Pacheco Lencastre Torres

Orientador: Joana Neto Anjos

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2025

## **Agradecimentos**

Quero começar por agradecer à minha família, em especial à minha mãe, por acreditar sempre em mim, por ser o meu maior apoio e por me ter incentivado a ir mais longe no meu percurso académico. Sempre me demonstrou que, com esforço e dedicação, conseguimos alcançar todos os desafios a que nos propomos.

À minha tia Rita por ter sempre os braços abertos para me receber, por me ter acompanhado de perto em todas as etapas da minha vida e por me ter sugerido este tema, que me faz tanto sentido.

Aos meus avós, a quem recorro sempre que preciso de colo e que, desde o momento em que fui diagnosticada com a doença celíaca, têm sido incansáveis e demonstrado o maior cuidado comigo.

Às minhas amigas que têm sido um apoio importante nesta fase de adaptação, demonstrando-o nas coisas mais simples, como a escolha dos restaurantes.

Por fim, quero agradecer à minha orientadora, Professora Doutora Joana Neto Anjos, por se ter demonstrado sempre disponível para me orientar e apoiar ao longo deste desafio, e por todos os conselhos e ensinamentos que me transmitiu.

## **Resumo**

Esta dissertação analisa o enquadramento da tributação dos produtos sem glúten, focando-se na aplicação da taxa reduzida de IVA prevista na verba 1.12 da Lista I anexa ao Código do IVA. O estudo debruça-se sobre os benefícios fiscais e a sua admissibilidade à luz do princípio da igualdade tributária, articulando os mesmos com o direito constitucional à saúde no contexto do Estado de Direito. Reflete, ainda sobre a interpretação restritiva adotada pela Autoridade Tributária e Aduaneira quanto à aplicação da referida taxa.

**Palavras-chave:** IVA; produtos sem glúten; taxa reduzida; Autoridade Tributária.

## **Abstract**

This dissertation analyses the framework of the taxation of gluten-free products, focusing on the application of the reduced VAT rate provided for in item 1.12 of List I annexed to the VAT Code. The study addresses tax benefits and their admissibility in light of the principle of tax equality, articulating them with the constitutional right to health in the context of the Rule of Law. It also reflects on the restrictive interpretation adopted by the Portuguese Tax and Customs Authority regarding the application of the referred rate.

**Keywords:** VAT; gluten-free products; reduced rate; Tax Authority.

## **Lista de Siglas e Abreviaturas**

Art.(s) – Artigo(s)

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

CIVA – Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado

CRP – Constituição da República Portuguesa

DUDH – Declaração Universal dos Direitos Humanos

EBF – Estatuto dos Benefícios Fiscais

UE – União Europeia

IVA – Imposto Sobre o Valor Acrescentado

N.º – Número

OMS – Organização Mundial de Saúde

P./PP. – Página/Páginas

TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia

Introdução .....	9
Notas prévias sobre a Doença Celíaca .....	10
Capítulo I – Benefícios Fiscais e a Proteção de Direitos Sociais .....	12
1. Política Fiscal e Económica e Conceito de Benefício Fiscal .....	12
2. O princípio da igualdade tributária.....	14
3. Admissibilidade dos Benefícios Fiscais à luz da igualdade tributária .....	17
Capítulo II - Saúde e Estado Social .....	22
1. Estado enquanto garante do direito à saúde.....	22
2. O setor da saúde e a extrafiscalidade .....	25
Capítulo III – Taxa reduzida de IVA aplicável aos produtos sem glúten .....	28
1. O princípio da neutralidade no IVA.....	28
2. Os benefícios fiscais no âmbito do IVA .....	31
3. O IVA reduzido nos produtos sem glúten .....	32
Conclusão.....	35
Bibliografia .....	37

## Introdução

A presente dissertação incidirá sobre a Tributação dos Produtos Sem Glúten - Aplicação da Taxa Reduzida de IVA. Atualmente, o CIVA prevê, na verba 1.12 da Lista I, a aplicação da taxa reduzida aos produtos sem glúten para doentes celíacos. Porém, a AT tem vindo a rejeitar a aplicação desta taxa. Coloca-se a questão de saber se a taxa reduzida abrange todos os produtos isentos de glúten, ou se pelo contrário, há produtos sem glúten que ficam excluídos do âmbito de aplicação da norma. Para uma melhor compreensão do tema, vamos por dar um breve enquadramento sobre a doença celíaca, qual o seu tratamento e o impacto que o consumo de glúten tem para os doentes celíacos.

O desagravamento da taxa de IVA aplicável aos produtos sem glúten, constitui um desagravamento deste imposto em relação aos demais, com o fim de prosseguir um objetivo extrafiscal. Existem diversos benefícios fiscais, que têm como objetivo a prossecução de objetivos económico-sociais, como veremos no Capítulo I. A atribuição destes benefícios pode criar uma situação de desigualdade, pelo que iremos analisar o princípio da igualdade tributária e a admissibilidade dos benefícios fiscais à luz deste princípio.

O direito à saúde é um direito social, com valor constitucional, previsto no art. 64.º da CRP. O Estado tem o dever de garantir este direito a todos os cidadãos, nomeadamente através da introdução de medidas extrafiscais. Nesta sequência, no Capítulo II vamos explorar o papel do Estado enquanto garante do direito à saúde, de modo a perceber quais os deveres que tem neste âmbito e de que forma é que o Estado Regulador se interliga com o Estado Fiscal.

Por fim, no Capítulo III vamos abordar a taxa reduzida de IVA aplicável aos produtos sem glúten. Para um melhor enquadramento da temática, é imprescindível compreender o IVA, as suas principais características e a sua mecânica, assim como o princípio da neutralidade. Concluiremos com a análise do impacto que a atribuição da taxa reduzida de IVA a estes produtos sem glúten para doentes celíacos e qual a perspectiva da jurisprudência em relação à sua aplicação.

## Notas prévias sobre a Doença Celíaca

A doença celíaca é uma doença crónica, autoimune, desencadeada pela ingestão de glúten em indivíduos geneticamente suscetíveis, caracterizando-se pela atrofia das vilosidades do intestino delgado. O glúten é composto por prolaminas e gluteninas, principais constituintes do trigo, centeio e cevada que provocam, no intestino delgado, uma resposta inflamatória mediada pelo sistema imunitário, causando a progressiva destruição da mucosa, resultando na atrofia das vilosidades intestinais. Essa destruição leva à diminuição da sua capacidade de absorção dos nutrientes.

A introdução de uma dieta isenta de glúten permite que o intestino regenere por completo da lesão e o organismo recupere. Não existe cura para a doença celíaca pelo que a reintrodução do glúten na alimentação determinará o reaparecimento das inflamações e de alguns sintomas como anemia, aumento da distensão abdominal, baixa no rendimento escolar, paragem do crescimento, ausência ou perturbações da menstruação e, no adulto, baixa de fertilidade ou mesmo esterilidade. Desde o momento em que é realizado o diagnóstico, a dieta deverá ser cumprida durante toda a vida<sup>1</sup>.

*Pessoas com doença celíaca têm um risco duas vezes maior de desenvolver doença coronária e um risco quatro vezes maior de desenvolver cancro do intestino delgado. (...) Se não for tratada, a doença celíaca pode levar ao desenvolvimento de outras doenças autoimunes, como diabetes tipo 1 e esclerose múltipla (EM), bem como diversas outras condições, incluindo: dermatite herpetiforme (erupção cutânea com comichão), anemia, osteoporose, infertilidade e abortos espontâneos, condições neurológicas como epilepsia e enxaquecas, baixa estatura, doenças cardíacas, cancros intestinais<sup>2</sup>.*

Problemas de saúde que podem surgir a longo prazo: osteoporose ou osteopenia de início precoce; mau funcionamento da vesícula biliar; doença cardíaca; infertilidade e abortos espontâneos; anemia por deficiência de ferro; intolerância à lactose; insuficiência hepática; desnutrição; sintomas neurológicos, incluindo défice de atenção e hiperatividade (TDAH), dores de cabeça, falta de coordenação motora, convulsões, ataxia, demência, neuropatia, miopatia e leucoencefalopatia multifocal; insuficiência

---

<sup>1</sup> ASSOCIAÇÃO PORTUGUESA DE CELÍACOS (2024) – *O que é a Doença Celíaca?*. Disponível em: <https://www.celiacos.org.pt/o-que-e/>, consult. em 30/dez/2024.

<sup>2</sup> CELIAC DISEASE FOUNDATION (2024) – *What is Celiac Disease?*. Disponível em: <https://celiac.org/about-celiac-disease/what-is-celiac-disease/>, consult. em 26/mar/2025. Tradução nossa.

pancreática; cancro do intestino delgado e linfoma não-Hodgkin; deficiências de vitaminas e minerais<sup>3</sup>.

---

<sup>3</sup> Ibidem.

## Capítulo I – Benefícios Fiscais e a Proteção de Direitos Sociais

A atribuição da taxa reduzida de IVA a produtos sem glúten para doentes celíacos é um benefício fiscal e, como tal, cabe fazer um enquadramento sobre os mesmos.

### 1. Política Fiscal e Económica e Conceito de Benefício Fiscal

A política fiscal consiste na aplicação adequada dos diferentes impostos com o propósito de serem prosseguidos certos objetivos económico-sociais, constituindo um dos principais instrumentos da política económica<sup>4</sup>.

O imposto é um meio de intervenção do Estado no domínio económico-social e, segundo Maurice Duverger, as principais formas de intervencionismo fiscal são as seguintes: i) intervencionismo por pressão ou depressão – aumentar ou diminuir em bloco o peso dos impostos; ii) intervencionismo por discriminação – aumentar ou diminuir um determinado imposto, em relação aos demais, com o objetivo de incentivar atividades com um regime fiscal mais favorável e dissuadir o exercício daquelas com regime desfavorável; iii) intervencionismo por amputação – tributar suplementarmente grandes rendimentos ou grandes fortunas com o objetivo de igualar níveis de vida; iv) intervencionismo por redistribuição – retirar, por meio de impostos, rendimentos aos sujeitos de altos rendimentos, através das despesas públicas, transpondo-os para os de rendimentos baixos<sup>5</sup>.

Os benefícios fiscais são instrumentos de política que visam certos objetivos económico-sociais<sup>6</sup>. Embora o sistema fiscal deva respeitar o princípio básico da igualdade de todos os contribuintes perante a obrigação de contribuírem para as receitas do Estado, podem existir exceções desde que devidamente justificadas pelos objetivos que as fundamentam.

De acordo com os art.s 2.º e 4.º do EBF, os benefícios fiscais enquadram-se na definição de desagravamentos fiscais, que abrange: as não sujeições tributárias ou desagravamentos

---

<sup>4</sup> Apud COSTA, Amável Sílvio da; J.H. Paulo Rato RAINHA; M.H. de Freitas PEREIRA (1977) – *Benefícios fiscais em Portugal. Objetivos económico-sociais, sistematização por atividades, legislação*. Coimbra: Almedina, p. 13.

<sup>5</sup> *Ibidem*, pp. 13 e 14. “O campo privilegiado onde actuam os benefícios fiscais é o do intervencionismo por discriminação”.

<sup>6</sup> Artigo 2.º, n.º 1 do EBF, “Consideram-se benefícios fiscais as medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem”.

fiscais em “stricto sensu”, sendo a forma mais comum as exclusões tributárias (n.º 2 do art. 4.º); os benefícios fiscais (n.º 1 do art. 2.º), que se integram na política extrafiscal<sup>7</sup>.

A qualificação dos benefícios fiscais como excepcionais pode sugerir a excecionalidade da própria norma que os prevê não devendo, por isso, ser adotada.

*O que, para nós, não é de aceitar, já que, embora os benefícios fiscais sejam despesas fiscais (que são, pela sua própria natureza, despesas passivas) que integram uma disciplina jurídica derogatória da disciplina ordinária do respetivo imposto, reveladora de um regime mais favorável para o contribuinte do que o implicado no seu tratamento ordinário e expressão duma função promocional, eles constituem um instrumento normal de política económica e social do Estado Social contemporâneo e não um instrumento excepcional à maneira do entendimento do próprio Estado liberal<sup>8</sup>.*

Além disso, importa distinguir os “benefícios fiscais estáticos” ou “benefícios fiscais stricto sensu”, dos “benefícios fiscais dinâmicos”, também designados incentivos ou estímulos fiscais. Os primeiros dizem respeito às situações já existentes ou, ainda que não se tenham verificado ou verificado totalmente, destinam-se apenas a beneficiar essas atividades ou comportamentos por razões de política geral. Por outro lado, os segundos visam incentivar uma certa atividade ou comportamento estabelecendo, para isso, uma relação causa-efeito entre as vantagens atribuídas e as atividades pretendidas. Desta forma, compreende-se que tanto o carácter temporário atribuído aos incentivos fiscais como a margem de discricionariedade que o legislador concede à AT sejam mais amplos nos incentivos fiscais do que nos benefícios fiscais estáticos<sup>9</sup>.

Os benefícios fiscais podem manifestar-se de diversas formas, como estabelece o art. 2.º, n.º 2 do EBF<sup>10</sup>: as isenções, as reduções de taxas, as deduções à matéria coletável e à coleta, as amortizações e reintegrações aceleradas.

---

<sup>7</sup> NABAIS, José Casalta (2015) – *Direito Fiscal*. 8ª ed., Coimbra: Almedina, p. 390. Os desagravamentos fiscais em “stricto sensu” são medidas fiscais estruturais de carácter normativo que estabelecem delimitações negativas expressa da incidência. Como refere JOSÉ CASALTA NABAIS, os benefícios fiscais são “medidas de carácter excecional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem”. Por conseguinte, enquanto os desagravamentos fiscais em sentido estrito têm carácter permanente, os benefícios fiscais possuem natureza temporária. NABAIS, José Casalta (2016) – “A impugnação unitária do ato tributário”. Cadernos de Justiça Tributária, n.º 11, jan.-mar.

<sup>8</sup> *Ibidem*, p. 391.

<sup>9</sup> *Ibidem*.

<sup>10</sup> Artigo 2.º, n.º 2 EBF: “são benefícios fiscais as isenções, as reduções de taxas, as deduções à matéria colectável e à colecta, as amortizações e reintegrações aceleradas e outras medidas fiscais que obedeçam às características enunciadas no número anterior”.

As isenções consistem em exceções à incidência pessoal ou real dos impostos: cabem dentro da incidência, mas assim que esteja verificado o seu pressuposto, afastam-na ou impedem a sua eficácia. Quando esse afastamento é total, estamos perante uma isenção total; se, pelo contrário, apenas afastar determinada parte do facto tributário, trata-se de uma isenção parcial, cuja amplitude é fixa pela lei ou pela AT. É importante destacar que as isenções, que são benefícios fiscais, se distinguem das exclusões tributárias<sup>11</sup>.

JOSÉ CASALTA NABAIS entende que as deduções à coleta devem ser a modalidade escolhida para os benefícios fiscais, reservando-se as deduções à matéria coletável para as medidas de carácter estrutural inscritas na política fiscal.

Quanto às amortizações e reintegrações, que na maioria das vezes representam medidas estruturais que visam apurar o lucro real dos contribuintes, quando aceleradas, dão origem a desagravamentos que configuram verdadeiros benefícios fiscais<sup>12</sup>.

## **2. O princípio da igualdade tributária**

Os benefícios fiscais, conforme anteriormente referido, constituem uma exceção devidamente justificada ao princípio da igualdade tributária. Para que se possa compreender em que situações é que tais exceções são legítimas, importa proceder ao enquadramento do princípio da igualdade tributária.

De acordo com SÉRGIO VASQUES, a CRP de 1976 consagra o princípio da igualdade tributária de forma implícita, como uma particularização do princípio geral da igualdade em toda a sua atividade previsto no seu art. 13.º. Da leitura dos art.s 103.º e 104.º da CRP, que estabelecem todo um programa de intervenção para o sistema fiscal e subordinam os impostos sobre o rendimento, património e consumo a preocupações de justiça material, percebemos que a igualdade é o mais importante princípio da nossa Constituição Fiscal<sup>13</sup>.

O princípio da igualdade tributária caracteriza-se pela seguinte equação: “tratar de modo igual o que é igual e de modo diferente o que é diferente”. Esta fórmula decompõe-se em dois elementos essenciais: a) a igualdade ou diferença das realidades a tratar; b) a igualdade ou diferença do tratamento que lhes é dispensado.<sup>14</sup>

---

<sup>11</sup> Ibidem, p. 392.

<sup>12</sup> Ibidem.

<sup>13</sup> VASQUES, Sérgio (2021) – *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra: Almedina, p. 289.

<sup>14</sup> Ibidem, p. 290.

Pode dizer-se que a lei trata de forma igual duas situações quando lhes associa a mesma estatuição legal. Já a relação de igualdade entre duas situações é de difícil concretização, uma vez que exige um juízo de comparação e a escolha de um critério distintivo ou “tertium comparationis” relevante para o efeito. À luz de que critério podemos dizer que os contribuintes estão na mesma situação e tributá-los por isso de forma igual<sup>15</sup>?

Relativamente à escolha do critério distintivo, existem duas posições-limite: uma posição de abertura integral, segundo a qual o legislador tem liberdade de escolha de qualquer critério distintivo; uma posição de vinculação absoluta, o entendimento de que o legislador deve escolher o critério distintivo mais justo ou adequado, independentemente da situação concreta.

A doutrina tem procurado um equilíbrio entre estas duas teses e encontrou, como primeira solução ao problema da igualdade tributária, a recondução deste princípio à proibição do arbítrio. Segundo esta doutrina, o legislador tem legitimidade para escolher os critérios distintivos que entender mais adequados, só lhe ficando impedido o uso do critério distintivo manifestamente irracional, ou seja, para o qual não se encontre fundamento objetivo evidente. Deste modo, o princípio da igualdade tributária é apenas visto como um limite negativo à liberdade de regulação do legislador destinado a evitar um critério que comprometa radicalmente a justiça<sup>16</sup>.

Esta concretização da igualdade foi colocada em prática pela jurisprudência ao longo do tempo, levou ao reconhecimento de uma liberdade quase ilimitada ao legislador, na regulação dos tributos públicos, com implicações graves no sistema. Ainda que a proibição do arbítrio seja suficiente para travar os casos mais graves de abuso legislativo, não é suficiente para corrigir todas as diferenças de tratamento existentes entre os contribuintes com fundamentos de natureza extrafiscal nos dias de hoje. A proibição do arbítrio não garante ao sistema fiscal a verdadeira justiça material, assegurando apenas um nível de “justiça mínima”<sup>17</sup>.

Nesse sentido, a doutrina veio a refutar esta tese estritamente negativa da igualdade tributária e procurou concretizar o princípio de forma positiva, entendendo a igualdade tributária como expressão de justiça material, exigindo coerência na sua aplicação ao longo do sistema e reivindicando um controlo mais rigoroso sobre as derrogações à igualdade motivadas por razões extrafiscais.

A igualdade deve concretizar-se tendo em conta o contexto concreto, olhando às especificidades das diferentes espécies tributárias e identificando os critérios de repartição que

---

<sup>15</sup> Ibidem.

<sup>16</sup> Ibidem, p. 291.

<sup>17</sup> KLAUS TIPKE, Apud VASQUES, Sérgio (2021) – *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra: Almedina, p. 291.

melhor se adequam a cada uma delas. Apenas dois critérios de repartição dos diferentes tributos se revelam materialmente ao ordenamento fiscal: o critério da capacidade contributiva quanto aos impostos e o critério da equivalência relativamente às taxas e contribuições<sup>18</sup>.

Nas palavras de SÉRGIO VASQUES, a materialização do princípio da igualdade tributária depende, assim, da adequação dos tributos a estes critérios distintivos intra-sistemáticos de repartição, bem como do controlo rigoroso das derrogações introduzidas pelo legislador. Segundo o autor, o princípio da igualdade não possui valor absoluto, devendo ser sempre articulado com os demais princípios constitucionais. Esta articulação poderá implicar, por vezes, o seu sacrifício do primeiro em favor de valores protegidos pela CRP como o fomento económico, a redistribuição de riqueza, a saúde pública, ou ordenamento do território. Porém, estas derrogações do princípio da igualdade não podem ocorrer com base na invocação das mais ligeiras razões extrafiscais, devendo haver um controlo rigoroso das mesmas para garantir o respeito pela justiça material.

Assim, a extrafiscalidade e os critérios distintivos extra-sistemáticos que ela abrange deverão estar sujeitos a um controlo de proporcionalidade, o qual manifesta em três pressupostos: i) que a lesão que o legislador impõe à igualdade tributária seja necessária à prossecução do fim extra-fiscal concreto, não existindo alternativa menos lesiva para o efeito; ii) que se revele adequada à prossecução do fim visado, numa relação de meio-fim; iii) que a lesão da justiça material seja proporcional, em sentido estrito, aos valores extra-fiscais que com ela se pretende obter<sup>19</sup>.

Segundo Klaus Tipke, é indispensável que o ganho de bem-estar trazido pelo sacrifício de igualdade tributária seja maior do que o bem-estar que resultaria da sua preservação<sup>20</sup>. As medidas extrafiscais que cumpram os 3 pressupostos são consideradas legítimas; caso contrário, deve ser considerar-se que o art. 13.º da CRP foi violado<sup>21</sup>.

O princípio da igualdade, para além da dimensão formal da universalidade e da prevalência da lei, manifesta-se também como uma exigência de igualdade material na própria lei. De acordo com este conceito de igualdade, na lei geral e abstrata, podem surgir discriminações intoleráveis que não têm em consideração a heterogeneidade dos contribuintes,

---

<sup>18</sup> Vasques, 2021, p. 292.

<sup>19</sup> Ibidem.

<sup>20</sup> Apud VASQUES, Sérgio (2021) – *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra: Almedina, pp. 293 e 294.

<sup>21</sup> VASQUES, 2021, pp. 289 a 294.

protegendo os interesses dos cidadãos de forma equitativa apenas quando existe homogeneidade social entre eles<sup>22</sup>.

A sujeição de todos os contribuintes à mesma taxa percentual de imposto desconsidera as diferenças sociais evidenciadas pelo consumo. Assim, uma tal lei geral e abstrata trataria todos de forma igual apenas se tributasse as pessoas de acordo com os com a qualidade do seu consumo<sup>23</sup>.

Quando é que podemos dizer que duas realidades são iguais e, assim, sujeitá-las ao mesmo tratamento? Não existem duas realidades exatamente iguais, tal como não existem realidades totalmente distintas. Há sempre características partilhadas, assim como há sempre características que as diferenciam. A igualdade e a identidade são dois conceitos distintos. Duas realidades que partilham exatamente as mesmas características são idênticas, enquanto duas realidades que apenas partilham apenas algumas características são consideradas iguais. A igualdade equivale à comparação de uma fração das qualidades de uma realidade sendo, por isso, sempre subjetiva<sup>24</sup>.

Assim, a relação de igualdade estabelece-se através do confronto de duas pessoas ou situações com base num critério distintivo “tertium comparationis” que se resume numa das suas várias características. Tratar o que é igual de modo igual traduz-se na associação da mesma estatuição legal a duas realidades que se mostram iguais à luz de um qualquer critério distintivo<sup>25</sup>.

### **3. Admissibilidade dos Benefícios Fiscais à luz da igualdade tributária**

Nas palavras de PAULA DOS REIS VAZ FREIRE, o Estado social de direito, o interesse comum e o interesse pessoal não se contrapõem, mas interagem entre si, admitindo-se que através da defesa de um deles se alcance a plena realização do outro<sup>26</sup>.

*Os benefícios fiscais não devem, nem podem, ser entendidos como subordinados a interesses alheios à justiça tributária. O fundamento das medidas desagravatórias deve equacionar-se atendendo à crescente interação entre o direito, nomeadamente o direito*

---

<sup>22</sup> VASQUES, Sérgio (2008) – *O Princípio da Equivalência como Critério da Igualdade*, Coimbra: Almedina, pp. 32.

<sup>23</sup> *Ibidem*, p. 39.

<sup>24</sup> *Ibidem*, p. 40

<sup>25</sup> *Ibidem*, p 41.

<sup>26</sup> FREIRE, Paula dos Reis Vaz (1995). *Nascimento, modificação e extinção dos benefícios fiscais*, Tese de Mestrado, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Lisboa, p. 71.

*fiscal e a economia patente na admissibilidade generalizada, de utilização dos mecanismos tributários para finalidades extra-fiscais. A unidade do sistema jurídico pressupõe a articulação entre a justiça fiscal e a justiça social e económica, mas não a subordinação de uma à outra*<sup>27</sup>.

Neste sentido, surgiram diversas teses que procuraram harmonizar os benefícios fiscais com os princípios da justiça tributária consagrados na CRP.

Alguma doutrina defende que estes princípios não possuem um carácter absoluto e que podem ceder perante outros princípios constitucionais, desde que passem por uma cuidadosa ponderação dos valores em conflito. Este entendimento parte da base que os benefícios fiscais implicam sempre a violação do princípio da generalidade tributária, sem que a mesma constitua uma inconstitucionalidade<sup>28</sup>.

Por outro lado, há autores que sustentam que o princípio da capacidade contributiva não é o único critério material de justiça, reforçando a ideia de que é necessário confrontá-lo com o conteúdo material dos princípios da igualdade e da progressividade fiscais<sup>29</sup>.

Por fim, tese segundo a qual a redefinição de justiça social deve realçar os fins de política económica e social que a fundamentam<sup>30</sup>.

O princípio da igualdade determina a necessidade de um tratamento jurídico idêntico para situações idênticas e diferente para situações diferentes. Por conseguinte, a atribuição de uma condição de favorecimento desprovida de fundamento constitucional. De acordo com PAULA DOS REIS VAZ FREIRE, os desagravamentos tributários apenas poderão ser considerados benefícios fiscais, e não privilégios, quando se fundamentarem em princípios e interesses constitucionalmente tutelados e concretizarem a ideia, necessariamente relativa, de igualdade tributária.

A igualdade tributária, para doutrina maioritária, manifesta-se nos princípios da generalidade e da capacidade contributiva, que apresentam especial dificuldade de harmonização com as normas que concedem benefícios fiscais<sup>31</sup>.

Segundo o princípio da generalidade, todos devem pagar impostos, uma vez que é a obrigação de todos o cumprimento dos encargos públicos. Porém, este corolário da justiça deve ceder perante certas situações que o justifiquem por razões de justiça ou de interesse geral. Nesses casos, reconhece-se que sejam atribuídos benefícios fiscais<sup>32</sup>.

---

<sup>27</sup> Ibidem, pp. 71 e 72.

<sup>28</sup> Ibidem, p. 72.

<sup>29</sup> Ibidem, pp. 72 e 73.

<sup>30</sup> Ibidem, p. 73.

<sup>31</sup> Ibidem, p. 74.

<sup>32</sup> Ibidem, pp. 74 e 75.

*A ideia de que todos devem pagar impostos tem, necessariamente, de ser articulada com a existência da capacidade tributária, concluindo-se então pelo afastamento do âmbito da tributação das situações que não sejam reveladores dessa capacidade, e pelo tratamento tributário igual, de todas as situações que apresentam iguais manifestações de capacidade contributiva*<sup>33</sup>.

Existem duas grandes teses quanto ao fundamento constitucional dos benefícios fiscais: a que concede natureza extrafiscal a esse fundamento; a que baseia a sua justificação nos princípios do direito fiscal. De acordo com o primeiro entendimento, as normas que consagram benefícios fiscais constituem uma derrogação do princípio da generalidade legitimada por interesses constitucionais que se refletem em fins económicos e sociais. Os críticos desta doutrina afirmam que a unidade do sistema jurídico impõe o respeito da lei ordinária a todo o conteúdo essencial da CRP, incluindo o princípio da generalidade na participação para os encargos públicos. Em contrapartida, o objetivo de arrecadação por parte do Estado e o interesse dos particulares não são incompatíveis. Neste sentido, defende-se que o dever geral de contribuir deve ser analisado tendo em conta o princípio da solidariedade entre os cidadãos, que fundamenta a constitucionalidade dos benefícios fiscais<sup>34</sup>.

Da constituição de um dever geral de solidariedade tributária identificam-se duas orientações distintas sobre o fundamento constitucional dos desagravamentos fiscais: o dever geral de contribuir tem fundamento próprio<sup>35</sup>; o dever geral de contribuir como um princípio fundado e decorrente do dever de solidariedade<sup>36</sup>.

A primeira teoria defende que os desagravamentos fiscais constituem sempre uma violação do princípio da generalidade e da capacidade contributiva, ainda que legitimada pelo princípio da solidariedade. A segunda teoria tem uma perceção muito mais aberta do conceito de dever contributivo, segundo a qual as normas que concedem os benefícios fiscais não implicam uma violação do dever de contribuição para os gastos públicos. “Deste modo o contribuinte beneficiado também cumpre o dever de contribuir, porque esse benefício representa a concretização da justiça tributária – postulada nos princípios da capacidade contributiva, da igualdade, da progressividade – e da ideia mais genérica de solidariedade”<sup>37</sup>.

---

<sup>33</sup> Ibidem, p. 75.

<sup>34</sup> Ibidem, p. 76 a 78.

<sup>35</sup> Esta doutrina defende que o fundamento último da tributação decorre da existência da necessidade de cobrir despesas públicas à qual corresponde um dever comum de contribuição.

<sup>36</sup> Ibidem, pp. 79.

<sup>37</sup> Ibidem, pp. 79 a 81.

Importa agora analisar a os benefícios fiscais à luz do princípio da capacidade contributiva.

Na perspetiva de Sáinz de Bujanda, a capacidade contributiva e a isenção podem ser considerados conceitos complementares, verificando-se, nestas situações, uma subordinação da capacidade contributiva em favor de outras finalidades sociais. Para PAULA DOS REIS VAZ FREIRE, esta posição é inaceitável e suscetível de diversas críticas: a substituição da justiça tributária pela justiça social implicaria uma aceitação do sacrifício do princípio da capacidade contributiva<sup>38</sup>.

Por outro lado, seguindo a tese de Moschetti, nem todas as exteriorizações de capacidade económica correspondem a manifestações de capacidade contributiva. Segundo este autor, o conceito de capacidade contributiva possui um conteúdo elástico, que abrange outros valores que vão além da fiscalidade<sup>39</sup>. PAULA DOS REIS VAZ FREIRE acolhe esta tese, defendendo que as manifestações de capacidade contributiva devem ser aferidas a diversos níveis, não sendo suficiente a verificação da existência de capacidade económica. De acordo com a autora, a capacidade contributiva deverá ser o reflexo das prestações indiretas suportadas pelos contribuintes em função do interesse público.

Nas palavras de MANUEL PIRES e de RITA CALÇADA PIRES, o benefício destinado a favorecer diretamente as atividades do interesse público será justificável e revestirá caráter social. Nessa medida, um sistema tributário justo deve submeter essa riqueza a menor gravame, sem que por isso quebre o dever de contribuir<sup>40</sup>.

São diversos os Acórdãos do Tribunal Constitucional que abordam esta questão, analisando a (in)constitucionalidade dos benefícios fiscais em derrogação do princípio da igualdade tributária. Neste âmbito, destaca-se o Acórdão n.º 750/95<sup>41</sup> refere que:

*(...) a vinculação jurídico-material do legislador ao princípio da igualdade não elimina a liberdade de conformação legislativa, pertencendo-lhe, dentro dos limites constitucionais, definir ou qualificar as situações de facto ou as relações da vida que hão de funcionar como elementos de referência a tratar igual ou desigualmente.*

A apreciação, por parte do Tribunal Constitucional, de uma eventual violação deste princípio, passará por um controlo negativo: se o valor que se pretende proteger com a adoção

---

<sup>38</sup> Apud FREIRE, Paula dos Reis Vaz (1995). *Nascimento, modificação e extinção dos benefícios fiscais*, Tese de Mestrado, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Lisboa, p. 82 a 85.

<sup>39</sup> Apud FREIRE, Paula dos Reis Vaz (1995). *Nascimento, modificação e extinção dos benefícios fiscais*, Tese de Mestrado, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Lisboa, p. 84 a 86.

<sup>40</sup> PIRES, Manuel; Rita CALÇADA PIRES (2016) – *Direito Fiscal*. 5.ª ed., Coimbra: Almedina, p. 130

<sup>41</sup> Disponível em: <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19950750.html>

da medida extrafiscal é superior ao dano que se provoca com a derrogação da igualdade tributária. O Acórdão n.º 855/14<sup>42</sup> determinou que:

*(...) gozando o legislador de ampla liberdade de conformação nesta matéria, deverá o Tribunal efetuar um controlo de carácter meramente negativo, consistindo este em saber se a opção do legislador se apresenta intolerável e inadmissível de uma perspetiva jurídico-constitucional, ou, de forma mais sistemática, se é possível antecipar uma conexão racional mínima entre o critério de diferenciação mobilizado e os objetivos prosseguidos pelo diploma.*

Se é certo que o Tribunal Constitucional reconhece que o legislador está vinculado, em matéria de benefícios fiscais, ao princípio da igualdade, este também reitera que o mesmo o dispõe de uma ampla liberdade para regular nesta matéria. A admissibilidade dos benefícios fiscais fica, no entanto, sujeita ao controlo negativo do dano provocado pela adoção da medida extrafiscal.

---

<sup>42</sup> Disponível em <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20140855.html>; No mesmo sentido, o Acórdão n.º 188/03.

## Capítulo II - Saúde e Estado Social

Como vimos, os benefícios fiscais devem respeitar o princípio da igualdade tributária. No entanto, quando estes se fundamentem em princípios e interesses constitucionalmente tutelados e tenham em vista a adoção de medidas extrafiscais com valor superior ao dano provocado ao princípio da igualdade tributária, estes são admissíveis à luz do referido princípio. Assim, cabe-nos analisar o direito que o Estado quis proteger ao desagrar a taxa de IVA aplicada aos produtos sem glúten: o direito à saúde.

### 1. Estado enquanto garante do direito à saúde

O direito à proteção da saúde é um direito fundamental consagrado pela CRP. O Estado tem um vasto leque de deveres em matéria de direito à proteção da saúde.

*A responsabilidade do Estado na realização deste direito, os direitos das pessoas em contexto de saúde e os deveres de todos os intervenientes devem ser objeto de moderna previsão, de modo a fazer face à evolução havida e a responder aos desafios presentes e futuros na salvaguarda das pessoas na realização do seu direito à proteção da saúde<sup>43</sup>.*

O Direito da Saúde é um direito autónomo previsto pela CRP em matéria de direitos fundamentais. Os seus elementos essenciais encontram-se representados pela conjugação dos direitos pessoais à vida (art. 24.º da CRP), à integridade física e à integridade moral (art. 25.º da CRP), à identidade pessoal e ao desenvolvimento da personalidade (art. 26.º da CRP) e do direito à proteção da saúde (art. 64.º da CRP)<sup>44</sup>.

A CRP consagra o direito à proteção da saúde como um direito social e fundamental, refletindo um Estado de Direito democrático e social. Este direito assume, na esfera de cada cidadão, o direito a prestações (dimensão subjetiva), ao qual corresponde um dever de prestar por parte do Estado (dimensão objetiva)<sup>45</sup>.

O art. 64.º da CRP<sup>46</sup> delimita este direito de forma tão precisa que deixa ao legislador ordinário e ao poder administrativo uma margem de regulação bastante reduzida. A dimensão

---

<sup>43</sup> MONGE, Cláudia (2019) – “O direito fundamental à saúde. The fundamental right to health protection, e-Pública – Revista de Direito Público”, vol. 5, n.º 2. Disponível em: <https://e-publica.pt/article/34341>, consult. em 1/mar/2025, p. 77.

<sup>44</sup> Ibidem, p. 78.

<sup>45</sup> Ibidem, p. 79.

<sup>46</sup> Art. 64.º da CRP estabelece, o direito à saúde:

“1. Todos têm direito à protecção da saúde e o dever de a defender e promover.

objetiva constitui, assim, uma garantia essencial da concretização do direito à saúde na esfera de cada cidadão<sup>47</sup>.

O direito à proteção da saúde tem duas dimensões: o direito a exigir do Estado (ou de terceiros) que se abstenham de qualquer ato que prejudique a saúde; o direito às medidas e prestações estaduais visando a prevenção das doenças e o tratamento delas.

O direito referido na primeira vertente, enquadra-se nos direitos de defesa tradicionais; o segundo, corresponde a um direito social propriamente dito. O direito à proteção da saúde está garantido neste preceito sobretudo nesta perspetiva de direito social.

O n.º 1 do art. 64.º, estabelece um direito positivo dos cidadãos, com uma dupla dimensão: subjetiva e objetivo-programática. “Pela sua própria estrutura, trata-se de um direito que exige prestações de Estado e que impõe aos entes públicos a realização de determinadas tarefas (a começar pela criação e manutenção do serviço nacional de saúde), de cujo cumprimento depende a própria realização do direito”<sup>48</sup>.

Segundo JOSÉ GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, o incumprimento, por parte do Estado, das imposições constitucionais referentes ao direito à saúde pode justificar a invocação de uma inconstitucionalidade por omissão (confrontar art. 283.º). Além disso, a execução das obrigações estaduais necessárias ao direito radica-se subjetivamente, não podendo haver revogação dela<sup>49</sup>.

Torna-se necessário, para proteção do direito à saúde, compreender os deveres de realizar, de legislar se necessário, de promover, de tornar efetivos, não basta declarar ou reconhecer o direito. Tais linhas devem estar refletidas, desde logo, pela Lei de Bases da Saúde: o reconhecimento do direito à proteção da saúde como direito fundamental e como um direito humano, assim como os deveres que este reconhecimento impõe ao Estado<sup>50</sup>.

---

2. O direito à proteção da saúde é realizado:

a) Através de um serviço nacional de saúde universal e geral e, tendo em conta as condições económicas e sociais dos cidadãos, tendencialmente gratuito;

b) Pela criação de condições económicas, sociais, culturais e ambientais que garantam, designadamente, a proteção da infância, da juventude e da velhice, e pela melhoria sistemática das condições de vida e de trabalho, bem como pela promoção da cultura física e desportiva, escolar e popular, e ainda pelo desenvolvimento da educação sanitária do povo e de práticas de vida saudável.

3. Para assegurar o direito à proteção da saúde, incumbe prioritariamente ao Estado:

e) Disciplinar e controlar a produção, a distribuição, a comercialização e o uso dos produtos químicos, biológicos e farmacêuticos e outros meios de tratamento e diagnóstico”;

<sup>47</sup> Monge, 2019, pp. 76 a 93

<sup>48</sup> CANOTILHO, José Gomes; Vital MOREIRA (2007) – *Constituição da República Portuguesa anotada. Volume I: Artigos 1.º a 107.º*. 4.ª ed. rev., reimp., Coimbra: Coimbra Editora, p. 825.

<sup>49</sup> *Ibidem*, p. 826.

<sup>50</sup> Monge, 2019, pp. 80 e 81.

“A saúde deve ser vista como um bem essencial, que dita que, mesmo quando não realizadas pelo setor público, as prestações de saúde devem ser objeto de proteção pelo Estado, através de mecanismos de regulação e fiscalização quando prestada pelo setor privado e pelo setor da economia social”<sup>51</sup>.

Nas palavras de CARLOS RODRIGUES e de ANA CAMPINA, a concretização do direito à saúde não deve deixar de passar pela interligação da Convenção Europeia dos Direitos Humanos com a jurisprudência do Tribunal Europeu dos Direitos Humanos e a CRP na criação do SNS<sup>52</sup>.

A carta da constituição da OMS, no seu preâmbulo, define saúde como um “estado de completo bem-estar físico, mental e social e não apenas a ausência de doença ou de enfermidade”. No art. 1.º deste documento, estabelece-se como objetivo da OMS a obtenção, por todos os povos, do mais alto nível de saúde possível<sup>53</sup>.

Proclamada pela Assembleia Geral das Nações Unidas a 10 de dezembro de 1948, como um padrão comum de conquistas para todos os povos e todas as nações<sup>54</sup>, a DUDH estabelece, no seu art. 25.º da DUDH, que:

*Toda a pessoa tem direito a um nível de vida suficiente para lhe assegurar e à sua família a saúde e o bem-estar, principalmente quanto à alimentação, ao vestuário, ao alojamento, à assistência médica e ainda quanto aos serviços sociais necessários, e tem direito à segurança no desemprego, na doença, na invalidez, na viuvez, na velhice ou noutros casos de perda de meios de subsistência por circunstâncias independentes da sua vontade.*

A nível europeu, a Carta Social Europeia visa assegurar o exercício efetivo do direito à proteção da saúde, determinando, no seu art. 11.º, que os Estados devem comprometer-se a eliminar, na medida do possível, as causas de uma saúde deficiente e a estabelecer serviços de consulta e de educação no que respeita à melhoria da saúde e ao desenvolvimento do sentido da responsabilidade individual em matéria de saúde. Além disso, o art. 35.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia impõe que “todas as pessoas têm o direito de aceder

---

<sup>51</sup> Ibidem, p. 87. Também segundo MARIA DE BELÉM ROSEIRA, os resultados em matéria de saúde são fortemente influenciados pelo nível de rendimento das pessoas, pelo seu grau de escolaridade, pelas suas condições sociais, pelo seu género, pelo acesso aos serviços de Saúde e pela organização do sistema. Por conseguinte, o sistema de saúde deve contribuir para a redução das desigualdades promovendo a inclusão e conferindo a todas iguais oportunidades.

<sup>52</sup> RODRIGUES, Carlos; Ana CAMPINA (2022) – *O Direito à Saúde e o SNS em Portugal – Uma Interpretação de Acordo com a Convenção Europeia dos Direitos Humanos e a Constituição da República Portuguesa*. Revista Jurídica da Liberdade e da Beneficência, Ano 8, nº 4. Disponível em: [https://www.cidp.pt/revistas/rjlb/2022/4/2022\\_04\\_0765\\_0793.pdf](https://www.cidp.pt/revistas/rjlb/2022/4/2022_04_0765_0793.pdf), consult. em 4/mar/2025, p. 765.

<sup>53</sup> Ibidem, pp. 768 e 769.

<sup>54</sup> CENTRO REGIONAL DE INFORMAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS (s.d.) – *O que são os Direitos Humanos*. Disponível em: <https://unric.org/pt/o-que-sao-os-direitos-humanos/>, consult. em: 20/fev/2025.

à prevenção em matéria de saúde e de beneficiar de cuidados médicos, de acordo com as legislações e práticas nacionais. Na definição e execução de todas as políticas e ações da União, será assegurado um elevado nível de proteção da saúde humana”<sup>55</sup>.

## 2. O setor da saúde e a extrafiscalidade

Para compreender a interligação entre o setor da saúde a extrafiscalidade, importa ter presente as duas dimensões do Estado de Direito: o Estado Regulador e o Estado Fiscal.

*O Estado de Direito outra coisa não é se não um Estado que se encontra submetido ao reconhecimento prévio dos direitos fundamentais da pessoa humana em conformidade com o respectivo pacto ou contrato social inscrito e registado na Constituição. (...) Pelo que, importa sublinhar, é um Estado que não concede ou atribui direitos fundamentais às pessoas humanas, antes pelo contrário, limita-se a reconhecer estes direitos fundamentais e a reconhecê-los em função das pessoas humanas, respeitando eminentemente a dignidade destas<sup>56</sup>.*

O Estado Regulador surgiu num contexto histórico europeu em que o Estado tinha uma intervenção direta na economia, com a intensificação dos processos de liberalização e privatização. Em princípio, não é um Estado de natureza patrimonial nem um Estado de natureza prestacional. Também não é um Estado patrimonial em sentido amplo, porquanto o Estado regulador não é o proprietário dos bens e fatores de produção, o agente predominante no domínio económico, nem é o planificador, gestor ou dirigente último da economia<sup>57</sup>.

Nas palavras de JOSÉ CASALTA NABAIS e de NATÁLIA MORENO, na sua dimensão positiva, poderíamos dizer que que estamos perante um Estado que expressa ou desenvolve a

---

<sup>55</sup> Ibidem, pp. 770 e 771. Como referem CARLOS RODRIGUES e ANA CAMPINA, a jurisprudência do Tribunal Europeu dos Direitos Humanos tem vindo a relacionar o direito à saúde como um corolário óbvio do direito à vida.

Ora, de acordo com CONSELHO DA UNIÃO EUROPEIA (2024) – *Política de saúde da UE*. Disponível em: <https://www.consilium.europa.eu/pt/policies/eu-health-policy/#role>, consult. em 20/fev/2025, os Estados-Membros da UE são responsáveis pela organização e pela prestação de serviços de saúde e de cuidados médicos. Deste modo, o papel da UE no domínio da política de saúde consiste em completar as políticas nacionais. Neste âmbito, as políticas da EU visam: proteger e melhorar a saúde dos cidadãos da EU; apoiar a modernização das infraestruturas de saúde; melhorar a eficiência dos sistemas de saúde da Europa; reforçar as medidas de preparação e resposta a ameaças sanitárias transfronteiriças. A intervenção da UE em matéria de saúde pública tem como finalidade responder aos desafios comuns, designadamente os decorrentes de doenças crónicas que podem ser prevenidas.

<sup>56</sup> NABAIS, José Casalta; Natália MORENO (2023) – “Estado Fiscal e Estado Regulador – uma relação fundacional do Estado de Direito”. *Revista de Legislação e Jurisprudência*, ano 152, jul-ago, p. 386.

<sup>57</sup> Ibidem, p. 390.

sua atividade no contexto económico de forma regulatória. Porém, a regulação é um conceito demasiado complexo e compreende diversas dimensões.

A literatura tendencialmente reconduz a regulação às chamadas falhas emergentes dos “desvios verificados no funcionamento real do mercado face ao funcionamento (que seria) ideal em condições de concorrência perfeita configurando-se assim à regulação o propósito de corrigi-las para aproximar aquele deste ideal”<sup>58</sup>. Neste sentido, o Estado Regulador tem o papel de proteção do mercado em concorrência, atuando apenas quando estes desvios se verificassem.

Ora, no entender dos autores, a regulação não se limita a pressupostos, critérios e fins económicos, uma vez que o direito, “porque ramo autónomo, não se subordina nem cede face à economia e ao mercado.” O direito disciplina o mercado, enquanto bem jurídico, e este tem de operar “consoante a juridicidade, tanto em uma dimensão negativa, vedando que o exercício das atividades económicas atente ou coloque em causa bens e direitos juridicamente tutelados sejam ativamente prosseguidos e realizados no seio do mercado”<sup>59</sup>.

Quanto ao Estado fiscal “o Estado de Direito implica um suporte financeiro do Estado de natureza heterónoma, que não ponha em causa uma separação essencial e estrutural entre a esfera da sociedade e a esfera do Estado, ou seja, a rejeição de um Estado proprietário ou empresarial”<sup>60</sup>. Tal não implica necessariamente um Estado Fiscal, uma vez que esse suporte financeiro pode ter como base tributos como taxas e contribuições financeiras a favor de entidades públicas – “Estado taxador”.

No entanto, as taxas não são suficientes para assegurar o suporte financeiro do Estado. “Em sede geral, essa opção encontra-se arredada porque há todo um conjunto de bens, os bens públicos, cujos custos não podem ser repartidos pelos respetivos utentes, antes têm de ser suportados pelo conjunto dos cidadãos, pelo universo dos contribuintes<sup>61</sup>.” Estes bens como a defesa nacional, política externa, política económica e política financeira, entre outros, são insuscetíveis de divisão pelos seus beneficiários, pelo que têm de ser financiados através dos impostos. Além destes, há um conjunto de bens públicos que ainda que os seus custos possam ser repartidos, por exemplo os referentes à justiça, saúde e educação, ou seja, referentes a direitos sociais, a CRP impõe que estes sejam suportados por todos os cidadãos.

---

<sup>58</sup> Ibidem, pp. 392 e 393.

<sup>59</sup> Ibidem, pp. 393 e 394.

<sup>60</sup> Ibidem, p. 395.

<sup>61</sup> Ibidem, p. 396.

Tal como referem os autores, o dever fundamental de pagar impostos surge consagrado na CRP, no art. 103.º, n.º 3<sup>62</sup>, delimitado pela negativa, ou seja, parte de um direito fundamental a não pagar impostos a não ser aqueles que respeitem os requisitos deste preceito constitucional. Este dever surge rodeado de outros direitos fundamentais: o direito a não pagar impostos, a não ser os que tenham sido criados nos termos da CRP, não tenham natureza retroativa e cuja liquidação e cobrança se façam nos termos da lei; o direito de exigir que todos os outros membros da comunidade também contribuam; o direito à eficiência da despesa pública, o que significa que o dever fundamental de pagar impostos apenas se conterà dentro dos seus limites constitucionais se a despesa pública assegurar um adequado retorno à sociedade do montante dos impostos através da prestação, em quantidade e qualidade, dos correspondentes serviços e políticas públicas<sup>63</sup>.

Posto isto, agora cabe entender em que ponto é que se interligam o Estado Regulador e o Estado Fiscal. De acordo com os autores,

*Trata-se, sobretudo, de relações em que o Estado Fiscal oferece os seus préstimos ao Estado Regulador ou, noutras palavras, em que a fiscalidade assume, com mais ou menos intensidade, uma dimensão e regulação económica e social. O que tem uma dimensão geral, ligada à imanente dimensão regulatória e todo o direito fiscal, e dimensões especiais em certos domínios como são o da extrafiscalidade<sup>64</sup>.*

Quanto à extrafiscalidade, tem-se em conta aquelas situações em que o legislador fiscal tem por objetivo orientar os comportamentos e sociais dos contribuintes. No entender de alguma doutrina, o domínio da extrafiscalidade possui autonomia relativa em relação ao direito fiscal e ao direito económico público, procurando uma “harmonização jurídica através de uma concordância prática entre os rígidos princípios constitucionais do direito dos impostos e os princípios constitucionais mais flexíveis e adaptáveis do direito económico público, ou seja, por outras palavras, entre a “constituição fiscal” e a “constituição económica”<sup>65</sup>.” Assim, a articulação entre o Estado Regulador e do Estado fiscal demonstra-se essencial tanto para a recolha de receitas como para a regulação económica e social, com especial expressão na extrafiscalidade.

---

<sup>62</sup> Art. 103.º, n.º 3 da CRP – “Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei”.

<sup>63</sup> Ibidem, p. 397.

<sup>64</sup> Ibidem, p. 402.

<sup>65</sup> Ibidem, p. 403.

## Capítulo III – Taxa reduzida de IVA aplicável aos produtos sem glúten

Compreendida a lógica dos benefícios fiscais e a importância do direito à saúde à luz da CRP e do direito europeu, vamos perceber como devemos enquadrar este problema à luz da taxa reduzida de IVA.

### 1. O princípio da neutralidade no IVA

CLOTILDE CELORICO PALMA afirma que o IVA é caracterizado por ser, essencialmente, um imposto indireto de matriz comunitária plurifásico, que atinge tendencialmente todo o ato de consumo através do método subtrativo indireto<sup>66</sup>.

A caracterização do IVA como um imposto geral sobre o consumo permite distingui-lo dos impostos especiais sobre o consumo. Enquanto o IVA é universal, tributando todos os bens e serviços, os impostos especiais sobre o consumo apenas tributam certos bens e serviços<sup>67</sup>.

De acordo com SÉRGIO VASQUES, os impostos gerais sobre o consumo repartem-se em duas categorias elementares: os que incidem sobre uma única fase do circuito económico, sendo por isso denominados impostos monofásicos; os que incidem sobre todas as fases do circuito económico, os chamados impostos plurifásicos<sup>6869</sup>.

Os impostos sobre o consumo incidem sobre todas as etapas da cadeia de transações, mas de forma que cada sujeito passivo apenas suporte imposto na proporção do valor que aporta através da sua atividade. Assim, estes impostos evitam a acumulação da carga financeira ao longo do circuito económico. De acordo com o autor, existem três métodos essenciais para o cálculo do valor acrescentado: o método aditivo; o método subtrativo direto; o método subtrativo indireto, também chamado método do crédito de imposto<sup>70</sup>.

O primeiro é calculado através da soma dos fatores de produção da empresa, como os lucros, salários, juros e rendas, para aplicar ao resultado da taxa de imposto<sup>71</sup>.

---

<sup>66</sup> Palma, Clotilde Celorico (2017) – *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado*, Cadernos IDEFF, n.º 1, Coimbra: Almedina, p.10.

<sup>67</sup> VASQUES, Sérgio (2023) – *O Imposto Sobre o Valor Acrescentado*. Reimp. Coimbra: Almedina, p. 17.

<sup>68</sup> Os impostos plurifásicos, ou “multiple-stage taxes” estendem-se ao longo de toda a cadeia, passando pelo produtor, grossista, retalhista e consumidor. Quanto aos monofásicos, também chamados “single-stage taxes”, estes incidem apenas sobre um segmento dessa cadeia.

<sup>69</sup> *Ibidem*, p. 18.

<sup>70</sup> *Ibidem*, p. 37

<sup>71</sup> Reflete-se na equação  $IVA = taxa \times (1 + s + j + r)$

Já através do método subtrativo direto, o valor acrescentado é calculado através da dedução das aquisições feitas pela empresa, ao valor das vendas que realiza, aplicando-se à diferença uma taxa única de imposto<sup>72</sup>.

O método indireto é calculado através da dedução do imposto suportado pela empresa ao imposto que ela própria liquida, sendo determinado pelas operações que o contribuinte realiza e pelo imposto que sobre elas incide<sup>73</sup>.

O IVA é um imposto que apresenta diversas vantagens, desde logo, a sua neutralidade económica. Como referido, em cada fase da cadeia de transações, o imposto incide apenas sobre o valor que cada agente económico acrescenta, evitando assim o efeito de tributação em cascata. O imposto suportado pelo consumidor final é o mesmo, independentemente do número de intermediários envolvidos circuito. Deste modo, assegura-se a neutralidade no produtor, na medida em que estes não se sentem incentivados a reestruturar as empresas por razões meramente fiscais, bem como a neutralidade do consumidor, uma vez que se elimina uma distorção das suas escolhas provocada pelo encargo fiscal dos produtos<sup>74,75</sup>.

O IVA abrange todas as fases do processo produtivo, todos os agentes económicos de uma cadeia, desde o produtor ao retalhista, através da liquidação e dedução do imposto em todas as fases desta cadeia de transações. Esta técnica apenas se aplica aos casos em que a transação se dá entre dois sujeitos passivos com direito à dedução. Por outro lado, não se aplica aos particulares e sujeitos passivos que beneficiam de isenções incompletas<sup>76</sup>.

Os sujeitos passivos não isentos de IVA podem, no momento da entrega do imposto ao Estado, deduzir o montante de IVA suportado para a realização da atividade económica ao montante de IVA liquidado.

“O IVA, ao operar através deste método nas diversas fases da cadeia de produção e comercialização dos bens e serviços, vai incidir apenas sobre o valor acrescentado em cada uma, sendo o preço final do bem equivalente à soma dos valores acrescentados”<sup>77</sup>.

---

<sup>72</sup> Traduz-se na equação  $IVA = taxa \times (valor \text{ das vendas} - aquisições)$ . Tanto o primeiro método como o segundo baseiam-se nos valores da contabilidade e demonstram pouco utilidade na estruturação dos impostos sobre o valor acrescentado.

<sup>73</sup> Tem expressão na equação  $IVA = (taxa \times valor \text{ das vendas}) - (taxa \times aquisições)$ . É neste método que se baseia a maioria dos impostos sobre o valor acrescentado, como o IVA na UE, concretizando-se, em cada período declarativo, na dedução do imposto indicado em fatura e suportado pelo contribuinte nas aquisições que realizou, ao imposto indicado em fatura e liquidado pelo mesmo nas suas vendas.

<sup>74</sup> Outra vantagem deste imposto é a facilidade de arrecadação, decorrente do facto da recolha do imposto se encontrar repartida ao longo de toda a cadeia de produção, permitindo que cada produtor entregue apenas uma parcela da carga fiscal que o consumidor suporta no final. Assim, o IVA consegue arrecadar receitas significativas, mesmo com taxas moderadas e, simultaneamente, reduzir o risco de fraude fiscal.

<sup>75</sup> *Ibidem*, p. 39.

<sup>76</sup> Palma, 2017, p. 10.

<sup>77</sup> Vasques, 2023, p. 106.

Esta técnica tem diversos objetivos, entre eles: a entrega repartida do imposto por todos os agentes do circuito económico e, consequentemente, a entrega de uma menor parcela de imposto, por cada um deles; o efeito de anestésico para o consumidor; permite um controlo cruzado entre os sujeitos passivos, que são obrigados a emitir faturas, comunicá-las periodicamente (ao abrigo do Decreto-Lei 198-2012) e preencher declarações de IVA; assegurar a neutralidade do imposto, evitando que o sujeito passivo sofra os encargos financeiros do mesmo.

O IVA caracteriza-se por ser um imposto geral sobre o consumo, tributando, regra geral, todos os atos de consumo. De acordo com o art. 1.º, nº 1 do CIVA, estão sujeitas a IVA: as transmissões de bens, as prestações de serviços efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal; as importações de bens; as operações intracomunitárias efetuadas no território nacional.

O método subtrativo indireto permite garantir o cumprimento do requisito da neutralidade nas diversas transações nacionais e internacionais. “Existirá neutralidade relativamente ao consumo, quando o imposto não influi nas escolhas dos diversos bens ou serviços por parte dos consumidores. Um imposto será neutro na perspectiva da produção, se não induz os produtores a alterações na forma de organização do seu processo produtivo<sup>78</sup>”.

Na perspetiva da neutralidade do produtor, segundo SÉRGIO VASQUES, o elemento mais importante do IVA está no mecanismo de crédito do imposto. “É através da dedução do IVA suportado a montante que os operadores económicos se desoneram do imposto, que não chega assim a incorporar os custos da sua actividade<sup>79</sup>”. Por outro lado, para o consumidor, o imposto neutro é aquele que se caracteriza por uma base de incidência larga. Se o legislador onerar todos os atos de consumo de forma uniforme, não condiciona as escolhas dos consumidores.

“Entendida deste modo, a neutralidade não constitui uma simples noção económica, mas um verdadeiro princípio jurídico e uns dos mais importantes princípios jurídicos em que assenta o sistema do IVA”<sup>80</sup>.

Assim, a contraposição entre uma compreensão jurídica da neutralidade (“legal neutrality”), traduzida na imposição da mesma carga fiscal ao consumidor, e uma sua

---

<sup>78</sup> Palma, 2017, pp. 10 e 11.

<sup>79</sup> Vasques, 2023, p. 105.

<sup>80</sup> Ibidem, p. 106.

compreensão económica (“economic neutrality”) traduzida num tratamento do produtor livre de distorção, possui alcance apenas descritivo”<sup>81</sup>.

Em diversas decisões, como os acórdãos Rompelman ou Elida Gibbs, o TJUE defende que o princípio de que a neutralidade impõe que os bens tributáveis suportem a mesma carga em cada Estado-Membro, independentemente da extensão do circuito de produção e distribuição. Os produtores deduzem integralmente o imposto suportado a montante, de forma que seja o consumidor a suportar a carga financeira do imposto no montante proporcional ao valor dos bens. Nos acórdãos Gregg ou Linneweber e Akriditis, O TJUE defendeu que o princípio da neutralidade, se pode retirar a ideia de que os bens que estejam em concorrência entre si devem estar sujeitos a imposto semelhante<sup>82</sup>.

## **2. Os benefícios fiscais no âmbito do IVA**

Como referido no Capítulo I, o princípio da igualdade tributária deve ser sempre articulado com os restantes valores previstos pela CRP. De acordo com SÉRGIO VASQUES, da análise da jurisprudência do TJUE retira-se a conclusão que o princípio da neutralidade passa pela eliminação das distorções da concorrência – distorções essas que apenas ocorrem quando bens ou serviços em concorrência no mercado são tratados de forma desigual em sede de IVA.

Segundo o autor, o padrão de consumo das famílias não se mantém idêntico em todos os escalões de rendimento, havendo bens que correspondem a um gasto maior para os contribuintes que estão na base da escala social em relação aos contribuintes que estão no topo da escala. Assim, apesar da introdução de taxas reduzidas de IVA para elementos básicos, possa pôr em causa o princípio da igualdade, as mesmas têm como finalidade o cumprimento das exigências impostas pela igualdade social.

As taxas reduzidas ou agravadas de IVA nem sempre têm o mesmo impacto sobre os produtores e consumidores estando, por vezes, inversamente relacionadas com a elasticidade da oferta e da procura<sup>83</sup>.

Existem certos bens relativamente aos quais a procura poderá aumentar significativamente perante a aplicação das taxas reduzidas. Porém, outros, como a água ou a

---

<sup>81</sup> VASQUES, 2023, pp. 105 e 106.

<sup>82</sup> Ibidem, p.110.

<sup>83</sup> Ibidem, pp. 298 e 299.

luz, mesmo beneficiando da taxa reduzida de IVA, apenas irão ser procurados até certo ponto, uma vez que o seu consumo pelas famílias não é ilimitado. “A aplicação de taxas reduzidas ou agravadas a bens com procura inelástica gera distorções razoavelmente contidas”<sup>84</sup>.

Neste sentido, SÉRGIO VASQUES conclui que a aplicação de taxas diferenciadas de IVA será suportável quando for atribuída a um conjunto limitado de bens com procura inelástica e forte componente redistributiva, limitando, assim, o esforço acrescido que recai sobre a administração e os sujeitos passivos<sup>85</sup>.

### 3. O IVA reduzido nos produtos sem glúten

Vimos que o princípio da neutralidade deve assegurar a eliminação das distorções da concorrência, tributando de forma semelhante produtos semelhantes. Os produtos sem glúten têm características específicas e são sujeitos a um procedimento rigoroso para serem considerados aptos para consumo por doentes celíacos, diferenciando-se dos outros produtos alimentares. Assim, o Estado, ao sujeitar os produtos sem glúten à taxa normal de 23%, está a tributar de forma semelhante produtos que não são semelhantes.

Nesta sequência, importa ter em conta o facto de os produtos sem glúten disponíveis no mercado terem um preço muito superior em relação aos restantes. Perante este desequilíbrio, afigura-se necessária a intervenção do Estado no sentido de nivelar a concorrência e assegurar o respeito pelo princípio da neutralidade.

No mesmo sentido, Sara Soares escreveu que:

*os produtos aptos para celíacos têm características específicas e a sua produção obriga a um investimento acrescido por parte dos operadores, tanto em termos de inovação (nem sempre a substituição de matérias-primas permite obter um produto semelhante ao original), como de produção, (garantindo, por exemplo, que não há glúten por contaminação). Ora, até numa lógica de nivelação de concorrência, os produtos sem glúten para pessoas com doença celíaca deviam, de facto, ser sujeitos à taxa reduzida de IVA, atualmente de 6%<sup>86</sup>.*

---

<sup>84</sup> Ibidem, p. 299.

<sup>85</sup> Ibidem.

<sup>86</sup> SOARES, Sara (2021) – “Os produtos sem glúten e o IVA: uma questão de ingredientes?”. Hipersuper, n.º de 1 de março de 2021, p. 41. Disponível em: <https://imapp.invisiblemeaning.com/view/articles/ccd5570c-4587-414e-a15a-27e92df5cf80?lang=1&crowId=dbe31fa4-a9df-4dfb-ac4a-0e3b1e177496>, consult. em 10/nov/2024.

A taxa reduzida de 6% está prevista pelo CIVA na verba 1.12 da Lista I - “Produtos dietéticos destinados à nutrição entérica e produtos sem glúten para doentes celíacos”. No entanto, de acordo com o entendimento da AT em diversas informações vinculativas, esta taxa apenas se aplica às seguintes situações: o produto tenha sido especialmente produzido, preparado ou transformado para remover ou reduzir o teor de glúten; tiver como objetivo específico responder às necessidades dietéticas de pessoas com intolerância ao glúten.

Como referido nas fichas doutrinária n.º 27422<sup>87</sup>,

*Tem sido entendimento da Área de Gestão Tributária - IVA que beneficiam da aplicação da taxa reduzida do imposto, por enquadramento na citada verba 1.12 da Lista I anexa ao CIVA, os géneros alimentícios que se encontrem especialmente produzidos, preparados ou transformados de forma a responder às necessidades dietéticas especiais das pessoas com intolerância ao glúten, ficando afastados da mesma os géneros alimentícios que na sua composição original não contenham glúten, ainda que a respetiva rotulagem faça alusão à sua ausência.*

Deste modo, a referida taxa reduzida não se pode aplicar aos produtos que são constituídos por ingredientes naturalmente isentos de glúten. Note-se que a grande maioria dos produtos sem glúten disponíveis no mercado atualmente são totalmente constituídos por ingredientes isentos de glúten, o que significa que, na perspetiva da AT, a taxa reduzida de IVA praticamente não tem aplicação.

O Supremo Tribunal Administrativo, em 23.06.2021, no Processo 02072/12.6BELRS<sup>88</sup>, entendeu que:

*(...) o facto de o legislador não se ter limitado a sujeitar à taxa reduzida a generalidade dos produtos desprovidos de glúten – mas somente aqueles “para doentes celíacos” – parece pressupor uma qualquer prévia intervenção administrativa, a qual terá forçosamente de ser no sentido de atestar essa adequação dos produtos em causa (tradicionalmente, identificados como compostos com glúten) sem glúten à prevenção e tratamento da doença celíaca.*

Assim, determinou que é aplicável o Decreto-Lei n.º 227/99 de 22 de junho (com as respetivas alterações) que regula o regime técnico aplicável aos géneros alimentícios destinados a uma alimentação especial. Este diploma prevê regras de comercialização destes produtos, como o dever de comunicar à Direção Geral de Saúde a rotulagem do produto.

---

<sup>87</sup> Nas fichas doutrinárias n.º 26286 e 25659, a posição da AT vai no mesmo sentido.

<sup>88</sup>

Disponível

em:

[https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/d77f5a31683ad051802586fe0065f9cd?OpenDocument&ExpandSection=1&Highlight=0.iva.sa%C3%BAde#\\_Section1](https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/d77f5a31683ad051802586fe0065f9cd?OpenDocument&ExpandSection=1&Highlight=0.iva.sa%C3%BAde#_Section1)

O único tratamento para a doença celíaca, como referido anteriormente, é a dieta isenta de glúten. A adesão a uma alimentação sem glúten permite que o intestino regenere totalmente da lesão e o organismo recupere. O cumprimento desta alimentação mostra-se, assim, uma condição necessária para o tratamento desta doença e assume um papel essencial prevenção de outros problemas de saúde que podem surgir a longo prazo, como o desenvolvimento de outras doenças autoimunes.

Um produto que seja naturalmente isento de glúten pode ser contaminado na sua produção. Assim, os produtos rotulados "sem glúten" ou "isentos de glúten" permitem que o doente celíaco identifique a ausência desta proteína nos ingredientes que compõe o alimento, mas também garantem que, ao longo do processo, não houve contaminação cruzada.

Todas estas características diferenciam este tipo de produtos dos restantes, pelo que estes devem ser tratados de forma diferente, respeitando os princípios da igualdade tributária e da neutralidade.

A prossecução pelo Estado do direito à saúde deve refletir-se nesta matéria, assegurando aos doentes celíacos o tratamento que lhes está constitucionalmente garantido. Deste modo, incumbe ao Estado a introdução de medidas de política extrafiscal que assegurem um maior acesso aos produtos sem glúten, de forma a garantir o tratamento desta doença.

Como mencionado, o CIVA prevê a aplicação da taxa reduzida para este tipo de produtos. No entanto, a mesma raramente é aplicada, retirando-lhe o seu efeito útil. Neste sentido, talvez seja necessária uma eventual intervenção legislativa no sentido de precisar o conteúdo da norma.

## Conclusão

A doença celíaca é uma doença autoimune provocada pelo consumo de glúten. O único tratamento para esta doença é a introdução de uma dieta isenta de glúten que deve ser cumprida para toda a vida, de forma a prevenir lesões no intestino e outros problemas de saúde a longo prazo. A adoção da referida dieta permite que possíveis lesões regenerem e que o organismo recupere totalmente.

Os benefícios fiscais são instrumentos de política fiscal, criados com o pressuposto de prosseguirem fins económico-sociais. Estes podem manifestar-se de diversas formas, sendo a mais comum o intervencionismo por discriminação, como é o caso da redução da taxa de IVA aplicada aos produtos sem glúten. Os benefícios fiscais devem respeitar o princípio da igualdade tributária o que se verificará nos casos em que os mesmos tenham como fundamento a proteção de um direito constitucional com valor superior ao dano que é provocado ao referido princípio com a adoção da medida extrafiscal.

O direito à saúde está consagrado na CRP no art. 64.º, em matéria de direitos fundamentais. Este direito é constituído pela dimensão subjetiva – o direito que cada cidadão tem de prestações – e pela dimensão objetiva – o dever de prestar por parte do Estado. O Estado Direito encontra-se submetido ao reconhecimento dos direitos fundamentais. Na sua dimensão de Estado Regulador, o Estado de Direito tem o papel de corrigir as falhas do mercado, reconduzindo-o a condições de concorrência perfeita, devendo ainda evitar que o exercício das atividades económicas coloque em causa direitos juridicamente tutelados. O Estado de Direito implica ainda um suporte financeiro externo, conseguido através do pagamento de impostos. Assim, o Estado Fiscal tem como objetivo a arrecadação de receita, mas também a orientação de comportamentos dos contribuintes, por razões extrafiscais.

O IVA é um imposto comunitário plurifásico que se caracteriza pela neutralidade económica tanto lado do produtor, como do consumidor. O princípio da neutralidade assegura a eliminação das distorções da concorrência e deste pode retirar-se a ideia de que bens que estejam em concorrência entre si devem estar sujeitos a imposto semelhante.

A aplicação da taxa reduzida de IVA, será admissível à luz da igualdade tributária sempre que seja atribuída a um conjunto limitado de bens com procura inelástica.

O consumo de produtos sem glúten é uma condição essencial ao tratamento da doença celíaca. O facto destes produtos terem características específicas e serem sujeitos a um procedimento rigoroso para serem considerados aptos para consumo por doentes celíacos,

diferencia-os dos restantes produtos. Adicionalmente, estes produtos estão disponíveis no mercado a um preço muito elevado. A aplicação da taxa normal de IVA, de 23%, a estes produtos representa uma tributação semelhante de produtos que não são semelhantes.

Assim sendo, a redução da taxa de IVA demonstra-se essencial à eliminação deste desequilíbrio, de forma a nivelar a concorrência e garantir a neutralidade fiscal e, sobretudo, garantir o acesso ao tratamento da doença celíaca através de uma dieta totalmente isenta de glúten.

## Bibliografia

### i. Livros

ASSOCIAÇÃO PORTUGUESA DE CELÍACOS (2024) – *O que é a Doença Celiaca?*.

Disponível em: <https://www.celiacos.org.pt/o-que-e/>, consult. em 30/dez/2024.

CANOTILHO, José Gomes; Vital MOREIRA (2007) – *Constituição da República Portuguesa anotada. Volume I: Artigos 1.º a 107.º*. 4.ª ed. rev., reimp., Coimbra: Coimbra Editora.

CELIAC DISEASE FOUNDATION (2024) – *What is Celiac Disease?*. Disponível em:

<https://celiac.org/about-celiac-disease/what-is-celiac-disease/>, consult. em 26/mar/2025.

CENTRO REGIONAL DE INFORMAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS (s.d.) – *O que são os*

*Direitos Humanos*. Disponível em: <https://unric.org/pt/o-que-sao-os-direitos-humanos/>, consult. em: 20/fev/2025.

CONSELHO DA UNIÃO EUROPEIA (2024) – *Política de saúde da UE*. Disponível em:

<https://www.consilium.europa.eu/pt/policies/eu-health-policy/#role>, consult. em 20/fev/2025.

COSTA, Amável Sílvio da; J.H. Paulo Rato RAINHA; M.H. de Freitas PEREIRA (1977) – *Benefícios*

*fiscais em Portugal. Objetivos económico-sociais, sistematização por atividades, legislação*. Coimbra: Almedina.

FREIRE, Paula dos Reis Vaz. (1995) *Nascimento, modificação e extinção dos benefícios fiscais*.

Tese de Mestrado, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Lisboa.

MONGE, Cláudia (2019) – “O direito fundamental à saúde. The fundamental right to health protection, e-Pública – Revista de Direito Público”, vol. 5, n.º 2. Disponível em: <https://e-publica.pt/article/34341>, consult. em 1/mar/2025.

NABAIS, José Casalta (2015) – *Direito Fiscal*. 8ª ed., Coimbra: Almedina.

-, (2016) – “A impugnação unitária do ato tributário”. *Cadernos de Justiça Tributária*, n.º 11, jan.-mar.

NABAIS, José Casalta; Natália MORENO (2023) – “Estado Fiscal e Estado Regulador – uma relação fundacional do Estado de Direito”. *Revista de Legislação e Jurisprudência*, ano 152, jul-ago.

PALMA, Clotilde Celorico (2017) – *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado*, *Cadernos IDEFF*, n.º 1, Coimbra: Almedina.

PIRES, Manuel; Rita CALÇADA PIRES (2016) – *Direito Fiscal*. 5.ª ed., Coimbra: Almedina.

RODRIGUES, Carlos; Ana CAMPINA (2022) – “O Direito à Saúde e o SNS em Portugal – Uma Interpretação de Acordo com a Convenção Europeia dos Direitos Humanos e a Constituição da República Portuguesa.” *Revista Jurídica da Liberdade e da Beneficência*, Ano 8, n.º 4. Disponível em: [https://www.cidp.pt/revistas/rjlb/2022/4/2022\\_04\\_0765\\_0793.pdf](https://www.cidp.pt/revistas/rjlb/2022/4/2022_04_0765_0793.pdf), consult. em 4/mar/2025.

SOARES, Sara (2021) – “Os produtos sem glúten e o IVA: uma questão de ingredientes?”. *Hipersuper*, n.º de 1 de março de 2021, p. 41. Disponível em: <https://imapp.invisiblemeaning.com/view/articles/ccd5570c-4587-414e-a15a-27e92df5cf80?lang=1&crowId=dbe31fa4-a9df-4dfb-ae4a-0e3b1e177496>, consult. em 10/nov/2024.

VASQUES, Sérgio (2008) – *O Princípio da Equivalência como Critério da Igualdade*, Coimbra: Almedina.

-, (2021) – *Manual de Direito Fiscal*. 2.<sup>a</sup> ed., reimp. Coimbra: Almedina.

-, (2023) – *O Imposto Sobre o Valor Acrescentado*. Reimp. Coimbra: Almedina.

## **ii. Orientações administrativas da AT:**

AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (2025) – *Informação Vinculativa – Ficha Doutrinária n.º 27422, de 31 de janeiro de 2025*. Disponível em: <https://www.portaldasfinancas.gov.pt>, consult. em 31/mar/2025.

AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (2024) – *Informação Vinculativa – Ficha Doutrinária n.º 25659, de 29 de fevereiro de 2024*. Disponível em: <https://www.portaldasfinancas.gov.pt>, consult. em 10/nov /2024.

AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (2024) – *Informação Vinculativa – Ficha Doutrinária n.º 26286, de 11 de julho de 2024*. Disponível em: <https://www.portaldasfinancas.gov.pt>, consult. em 10/nov/2024.

## **iii. Lista de Jurisprudência**

Acórdão do TC n.º 188/03, Processo n.º 234/00, Disponível em: <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20030188.html>, consult. em 24/fev/2025.

Acórdão do TC n.º 750/95, Processo n.º 253/94. Disponível em:  
<https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19950750.html>, consult. em 24/fev/2025.

Acórdão do TC n.º 855/2014, Processo n.º 512/14, Disponível em:  
<https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20140855.html>, consult. em 24/fev/2025.