



A POSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DO *FAT TAX* COMO MEDIDA PROTECIONISTA*

THE POSSIBILITY OF USING THE FAT TAX AS A PROTECTIVE MEASURE

Adílio Anholete**

Resumo: Diante do aumento nos gastos públicos para materialização das garantias fundamentais envolvidas ao acesso a um sistema de saúde, ocasionados pela má alimentação, alguns países instituíram um tributo – Fat Tax, a fim de proporcionalmente destinar os gastos aos consumidores responsáveis por tal medida. Devido ao caráter subjetivo que envolve a classificação do que poderia ser objeto da tributação ou não, é possível questionar a validade da medida e sua utilização como uma medida protecionista, apta a violar o multilateralismo e lesões ao comércio internacional, exigindo um estudo para lapidação do instrumento fiscal em questão.

Palavras-Chave: Fat tax; OMC; Gatt; Garantias fundamentais.

Abstract: Faced with the increase in public spending to materialize the fundamental guarantees involved in access to a health system caused by poor diet, some countries have created a tax – the Fat Tax, to proportionally allocate the expenses to the consumers responsible for such a measure. Due to the subjective nature of the classification of what could be taxed or not, it is possible to question the validity of the measure and its use as a protectionist measure, capable of violating multilateralism and injuring international trade, requiring a study to be stoned instrument in question.

Keywords: Fat tax; WTO; Gatt; Fundamental rights.

INTRODUÇÃO

Com o escopo de promover a liberdade comercial e tratamento justo, a Organização Mundial do Comércio – OMC busca regulamentar o multilateralismo do sistema comercial, possuindo como um dos principais meios de tal idealização a diminuição e futura eliminação dos tributos alfandegários.

Motivados por questões de ordem econômica, não raras as vezes, os países tendem a criar mecanismos protetivos por meio de tributos, visando estimular a indústria nacional e obter uma balança comercial mais favorável.

A harmonização da política aduaneira é materializada pelo Acordo Geral sobre Aduanas e Comércio ou Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio - GATT.

*Artigo submetido em 09 ago. 2018 e aceito para publicação em 11 out. 2018. Publicado em 19.12.2018.

** Advogado, Mestre em Direito pela Universidade de Coimbra, Coimbra, Portugal. ✉ adilioanholete@hotmail.com

Ocorre que as necessidades econômicas e sociais são facilmente mutáveis, desencadeando a criação de novos mecanismos e tributos, alguns potencialmente lesivos a tais ideais.

Visando combater o crescente problema de saúde mundial envolvendo a obesidade, bem como reparar o custo social advindo de tal fato, alguns Estados encontraram nos chamados *Fat Tax* uma das possíveis soluções a serem instituídas.

Ocorre que a instituição de um novo tipo de tributo, ainda que concebido originalmente em uma intenção positiva, também pode servir de mecanismo protecionista, mormente quando possui um alto grau de subjetividade na seleção de seus objetos de tributação.

Diante dessa premissa e atento as relações que podem vir a surgir de tal mecanismo tributário, se faz presente a análise do que vem a ser, de fato, um *Fat Tax*, sua concepção original, bem como os desdobramentos que o mesmo vem desencadeando na ordem jurídica e econômica atual.

Devido ao fato de tal instrumento fiscal ser bastante recente, é imperioso destacar que os fatos e situações expostas no presente estudo não são incontestavelmente conclusivas, de modo definitivo, bem como visam apenas lastrear e apontar as peculiaridades que certamente se desdobrarão.

A metodologia adotada para o desenvolvimento do presente trabalho construiu-se por meio da adoção de uma pesquisa descritiva, calcada em vislumbrar as variáveis concernentes ao *Fat Tax*.

Após uma breve descrição do cerne das questões e estruturação do *Fat Tax*, por meio de pesquisa bibliográfica existente, passou-se ao quadro hipotético de sua utilização como medida protecionista.

Para tanto, foram confrontados os procedimentos adotados pelos Governos quando da utilização de sistemas tributários semelhantes, bem como do resultado e *modus operandi* da Organização Mundial do Comércio no combate a medidas protecionistas ilícitas em situações semelhantes.

1 A CONCEPÇÃO DE FAT TAX

Preliminarmente, convém destacar o que vem a ser o chamado *Fat Tax* e a amplitude de sua aplicabilidade, tanto no ordenamento jurídico quanto a nível econômico.

É cediço a utilização de tributação a fim de desestimular ou induzir determinadas condutas é uma prática antiga, habitualmente utilizada por todos os governos, mormente quando sua aplicação promove maior bem-estar social, além do aumento de receitas.¹ Tal prática é denominada como função extrafiscal dos tributos.

¹ SASSI, Franco. *et al. Taxation and Economic Incentives on Health-Related Commodities: Alcohol, Tobacco and Food (February 25, 2014)*. Alberto Alemanno and Amandine Garde. Regulating Lifestyle – Europe, Alcohol, Tobacco and Unhealthy Diets. Cambridge University Press, 2014.; HEC Paris Research Paper No. LAW-2014-1038. 1p. Disponível em: <<https://ssrn.com/abstract=2400930>>. Acesso em 07 mar. 2017.

Os tributos com funções extrafiscais possuem como principal objetivo o de alterar os hábitos de consumo da população ou adequar as indústrias à certas situações determinadas, em detrimento da arrecadação isoladamente perquirida.²

Ainda que se tratem de tributos cuja função não arrecadatória é a predominante, permanecerá presente também o escopo econômico, mesmo que se dê de modo mais singelo³, haja vista que não existe função extrafiscal ou fiscal isolada, havendo sempre que se falar em um diálogo entre as mesmas.⁴

A simples utilização de tributação extrafiscal como meio de desestimular uma conduta não é vedada pelo acordo GATT, sendo habitualmente utilizada para bebidas alcoólicas, produtos derivados do tabaco e jogos e apostas, posto que tal tributação, ainda que direcionada a um grupo específico de produtos, os trata de modo amplo e genérico.

Ademais, é importante destacar que o objetivo nodal de tal glosa é a proteção da vida humana por meio da alteração de hábitos de consumo maléficis ou potencialmente lesivos a longo prazo.

Nesse sentido, tal como os demais tipos de tributação já informados, o *Fat Tax* pode ser compreendido como um tributo que visa a mudança nos hábitos da população, no sentido de melhorar a dieta dos consumidores e conseqüentemente a saúde de em si⁵, possuindo como objetivo nodal o combate a obesidade, e que conseqüentemente também culminaria na redução das despesas públicas no sistema de saúde, uma vez que os gastos com os tratamentos das complicações causadas são, em sua grande maioria, direta ou indiretamente, custeados pelo Estado.

O objetivo nodal é fazer com que a população consuma menos produtos nocivos à saúde, com alto teor de açúcares, carboidratos ou industrialização, posto que tais produtos normalmente culminam em maior impacto à vida dos consumidores.

Desde o início século já vinha se discutindo a criação de um mecanismo tributário para reduzir o consumo de alimentos com alta concentração de açúcares e outros componentes “engordativos”.

O consumo de alimentos “engordativos” teve um enorme aumento nas últimas décadas, ao passo que o consumo de alimentos de alta concentração nutritiva sofreu grande queda. Isso ocorreu

² GONZALES, Luis Manuel Alonso. **Los Impuestos Autonomicos de Caracter Extrafiscal**. Madri. Marcial Pons. 1995, p. 23.

³ VASQUES, Sérgio; PEREIRA, Tânia Carvalhais. **Os Impostos Especiais de Consumo**. Coimbra. Almedina. 2016, p. 53.

⁴ ROSEMBUJ, Tulio. **Elementos de Derecho Tributário**. Barcelona. Editorial Blume. 1988, p. 44.

⁵ ALEMANN, Alberto; CARRENO, Ignacio. **‘Fat Taxes’ in Europe and Beyond – A Legal and Policy Analysis Under EU and WTO Law**. *European Food and Feed Law Review*, 2/2013, 102 p. Disponível em: <<https://ssrn.com/abstract=2295923>> Acesso em: 26 fev. 2017.

devido a maior facilidade no comércio, maior aceitação dos consumidores e baixos custos dos produtos industrializados⁶.

Ocorre que o aumento da população obesa culmina em maiores problemas de saúde, o que acaba gerando maiores despesas para os Estados, mormente quando a obrigação de dar efetividade aos Direitos Sociais da população, como a disponibilidade de acesso a um sistema de saúde e aposentadoria, é do Estado, impactando diretamente no equilíbrio fiscal em decorrência de maiores gastos públicos nesta área.

Neste diapasão, a introdução do *Fat Tax* visa justamente desestimular o consumo de tais produtos nocivos à saúde humana, bem como equilibrar tais receitas fiscais e tributar àquele grupo de contribuintes que mais oneram o sistema, promovendo uma justiça tributária.

Utilizando-se de tal premissa e tendo em vista que seria, em tese, mais justo e proporcional que aqueles que contribuem diretamente para o vindouro aumento das despesas públicas também arcasse com esse ônus, possibilitando assim a manutenção do sistema⁷, foi que começaram os debates para criação do chamado *Fat Tax*.

Preliminarmente, é importante se questionar se o *Fat Tax* é, efetivamente, apto de gerar resultados concretos que reflitam um menor consumo dos bens nocivos à saúde por parte da população em geral.

Isto porque, nos casos de tributação especial de consumo quanto as bebidas alcóolicas, há evidências que os consumidores não evitaram ou mesmo diminuíram o consumo do gênero do produto, sendo certo que em alguns casos houve a substituição de uma marca específica, por outra de menor custo – não raras as vezes, um produto de origem nacional.

Neste diapasão, inobstante a existência de uma tributação específica visando a diminuição no consumo de certo gênero de produto, o que se notou foi uma mudança para um bem de menor valor final, mantendo-se o consumo do gênero combatido.

No intuito de evitar a repetição de tal cenário, passaram-se a promoção de análises dos reflexos no consumo de produtos nocivos à saúde por meio da introdução do *Fat Tax*, cujos resultados também não são muito promissores.

Em um estudo elaborado, simulou-se a utilização de uma alíquota de 10% a título *Fat Tax* para o consumo de refrigerantes, os resultados obtidos não evidenciam mudanças reais no sentido de reduzir os hábitos de consumo de tais produtos pela população⁸.

⁶ BROWNELL, David Kelly. **Food Fight: The Inside Story of the Food Industry**. McGraw-Hill Education. 2004, p. 3-20.

⁷ VASQUES, Sergio. **Manual de Direito Fiscal**. Coimbra. Almedina. 2015, p. 270.

⁸ No mesmo sentido são as conclusões apontadas por Gideon Yaniv, Odelia Rosin e Yossef Tobol, em seu estudo: YANIV, Gideon. *et al.* **Junk-food, home cooking, physical activity and obesity: The effect of the fat tax and the thin subsidy**. Journal of Public Economics, volume 93, junho de 2009, p. 823-830.

Ademais, o mesmo trabalho também constatou que devido ao aumento do preço dos refrigerantes, poderia ocorrer a migração do consumo desta bebida para as cervejas, o que dê certo não alteraria os problemas de saúde.⁹ Igual entender também poderia ser aplicado quanto ao aumento do consumo (ilícito) de entorpecentes em decorrência dos valores das bebidas alcoólicas.

Não se deparando com uma redução no consumo, o *Fat Tax* iria apenas resultar numa maior tributação em produtos especificamente escolhidos pelo Estado. Esse processo de seleção poderia culminar na preponderância de escolha “seleta” de um bem pouco produzido no mercado interno e na não seleção de um outro amplamente produto produzido no mercado interno.

A título de exemplo, poderia se questionar se a hipotética fixação de um *Fat Tax* sobre refrigerantes com nível de suco natural abaixo de um percentual de 10% não iria intencionalmente prejudicar os produtos do grupo *Coca-Cola Company* (produzidos fora de Portugal), beneficiando os produtos da empresa *Sumol+Compal* (produzidos em Portugal), que possuem maior percentual de suco.¹⁰

No mesmo sentido, é preciso ter em mente que os alimentos eventualmente majorados pela *Fat Tax* podem compor um determinado grupo de bens, comercializados de forma simultânea ou por um mesmo fornecedor e/ou grupo de fornecedores (como por exemplo os “menus” de redes de fast-food, onde há somente o preço total para aquisição, ficando a pormenorização a cargo exclusivo da rede).

Em tais casos, seria possível que o vendedor promovesse adaptações em sua gama de produtos, de modo a diluir o aumento do preço imposto pela majoração tributária, por meio do aumento da margem de lucro em outros produtos, num processo conhecido como repercussão transversal ou cruzada.¹¹

Na realidade contemporânea, é bastante complexo e de difícil delimitação traçar um padrão para aquilo que poderia ou não ser considerado um “alimento engordativo”.

Isso se dá pela massificação da produção da grande maioria dos produtos alimentícios e do fato de que considerar o seu consumo como maléfico à saúde depende de inúmeras variáveis, principalmente a habitualidade do consumo e nível do montante consumido.

Ao mesmo passo, a criação de um *Fat Tax* e a seleção dos produtos que seriam considerados engordativos estaria orbitando um núcleo extremamente subjetivo e fixado unilateralmente pelos Estados, inobstante o fato de isso não ser vedado ou mal visto, a teor da permissão concebida com base no princípio do Unilateralismo nas Regulações Nacionais.

⁹ WANSINK, Brian. *et al.* **From Coke to Coors: A Field Study of a Fat Tax and Its Unintended Consequences**. (May 26, 2012). Disponível em: <<https://ssrn.com/abstract=2079840>>. Acesso em 13 mar.2017.

¹⁰ Para o exemplo hipotético, foram desconsideradas as normas pertinentes a União Europeia, apenas visando melhor compreensão do tema.

¹¹ VASQUES, Sérgio; PEREIRA, Tânia Carvalhais. **Os Impostos Especiais de Consumo**. Coimbra. Almedina. 2016, p. 104.

Tais peculiaridades são um campo fértil para o surgimento de abusos e medidas protecionistas, que certamente flagelariam o comércio mundial.

De igual forma, os contribuintes que consumissem tais produtos estariam sendo glosados por um tributo cuja *ratio juris* que fundamentou sua criação não estaria sendo satisfatoriamente atingida. Nesse diapasão, a função extrafiscal não estaria sendo observada, colocando-se em xeque a legitimidade de tal cobrança.

A utilização de tais medidas tributárias excepcionais em instrumentos protecionistas não é nova, principalmente quando estas encontram-se revestidas de grande liberdade de apreciação, tal como já ocorrido com a tributação anti-*dumping*¹², o que torna necessário a atenção aos futuros problemas a serem criados.

Tendo em vista que um instrumento já regulado nos termos do GATT, tal como a tributação anti-*dumping* já é utilizada como medida protecionista, a criação e utilização de um novo instrumento tributário de grande margem de apreciação e liberdade, como o *Fat Tax*, é notório os contornos desprezíveis que poderão ser criados, o que torna necessária sua atenção por parte da OMC desde já.

2 O *FAT TAX* NA UNIÃO EUROPEIA

A nível europeu, os Impostos Especiais de Consumo são previstos no rol taxativo do artigo 1º da Directiva 2008/118 CE, englobando apenas os tributos a incidirem nas bebidas alcoólicas, produtos derivados de tabaco e produtos energéticos e de eletricidade.

Destaca-se que não há qualquer menção ao *Fat Tax* como sendo um Imposto Especial de Consumo, evidenciando sua peculiaridade.

A própria não inclusão do *Fat Tax* como um imposto especial de consumo já levanta questionamentos sobre a sua legalidade a nível europeu, colocando em xeque sua eventual função extrafiscal ou se seu fundamento seria apenas a obtenção de receitas, sendo possível inclusive sua utilização como método de proteccionismo, mormente tratar-se de um tributo que afeta diretamente o consumo.

O movimento de tributação de produtos engordativos iniciou-se na Dinamarca em 2011, onde passaram a ser tributados pelo *Fat Tax* os produtos com gordura saturadas superiores a 2,3%,

¹² Sobre o tema, afirma CUNHA que “Um outro problema central na tributação anti-*dumping* está na liberdade de apreciação (*discretion*) que frequentemente é garantida às autoridades que investigam ou, em alternativa, na natureza vaga ou extremamente tecnicista dos critérios a que as mesmas autoridades estão vinculadas, nos termos do acordo do *Uruguay Round* e da regulamentação doméstica pertinente. Em ambos os casos, essas autoridades poderão então seguir procedimentos que tornarão a tributação anti-*dumping* um instrumento flagrantemente protecionista”. CUNHA, Luís Pedro. **O sistema comercial multilateral e os espaços de integração regional**. Coimbra. Coimbra Editora. 2008, p. 235.

bem como na Hungria com o *Chips Tax* para produtos com elevado teor de sal, açúcar ou gordura, além de França e Irlanda em 2012, ambos com foco nos refrigerantes, sendo este um movimento em crescente expansão.¹³

No mesmo sentido, para a Lei de Orçamento de Estado de Portugal, visando o ano de 2017, estabeleceu a obtenção de receita por meio de um imposto *Fat Tax*.

A situação a nível europeu é bastante complexa. Isto porque, inobstante o referido produto incidir diretamente nas relações de consumo, o mesmo não faz parte das regulamentações previstas para os Impostos Especiais de Consumo ou sobre o Imposto de Valor Acrescentado.

Assim, o *Fat Tax* acaba por ser considerado um Imposto Direto, que, dê modo análogo ao Princípio do Unilateralismo das Regulações Nacionais, fica a critério e de competência exclusiva do Estado Membro, permitindo sua livre instituição.

Tal situação é de preocupação por parte da União Europeia, possuindo atividade enfática por parte do Tribunal de Justiça da União Europeia.

Devido a recentidade do *Fat Tax*, o Tribunal de Justiça da União Europeia ainda não enfrentou a questão de modo direto e específico, sendo necessário uma interpretação com base nos julgados envolvendo os Impostos Especiais de Consumo, haja vista a similitude inicial de ambos os instrumentos tributários, mormente quando norteados pela finalidade extrafiscal.

Vale destacar que o artigo 110 do Tratado de Funcionamento da União Europeia veda a utilização de tributos de forma discriminatória entre os produtos e pessoas nacionais daqueles produtos importados ou pessoas não nacionais, tal como o GATT em seu artigo III.

Isto posto, quando do julgamento do Processo C-221/15, que analisava a possibilidade de a legislação nacional determinar um valor mínimo para venda de um produto, visando majorar o preço do mesmo para desestimular seu consumo, o Tribunal de Justiça da União Europeia entendeu por sua impossibilidade.

Inobstante a função extrafiscal e intuito inicial de preservar a qualidade de vida e saúde humana, o Tribunal concluiu que tal medida iria afrontar a livre concorrência, mormente quando impossibilitaria que os produtos de menor valor de mercado competissem justamente com os produtos de maior renome, haja vista que perderiam seu principal atrativo no preço final do produto.

Sedimentou que as empresas “podem determinar livremente os preços máximos de venda ao público de cada um dos seus produtos em cada Estado-Membro em que se destinem a ser introduzidos no consumo e tal a fim de garantir que a concorrência possa efetivamente funcionar entre eles”.

¹³ UNIÃO EUROPEIA. **Food taxes and their impact on competitiveness in the agri-food sector**. Ref. Ares. 2014. 2365745 16/07/2014.

Igual entender também foi exposto quando do julgamento do Processo C-221/08, onde se pretendia a fixação de um valor mínimo na venda de uísque. Na ocasião o Tribunal de Justiça da União Europeia entendeu que era inválida tal medida “para garantir que a concorrência possa efectivamente funcionar”.

Ademais, os fundamentos que nortearam a adoção de tais medidas pelos Estados-Membros eram baseados no fato de que se os produtos em questão fossem vendidos por um valor inferior ao indicado, o objetivo da tributação diferenciada (evitar e desestimular o consumo de tais produtos em favorecimento de produtos mais saudáveis e compensar as despesas advindas dos gastos sustentados pelo Estado na confecção dos Direitos Sociais, permitindo maior equilíbrio fiscal) não seriam atingidas.

Apesar da União Europeia e do Acordo do GATT tratarem de vedar a utilização de tributos como medida discriminatória, é nítido e incontestável que a compreensão e extensão do termo “discriminatório” são bastante diferentes.

Nisso, em que pese o fato do *Fat Tax* não se enquadrar como um Imposto Especial de Consumo, nos termos da legislação da União Europeia, bem como a evidente discrepância e diferenças entre o objetivo de julgamento do Tribunal de Justiça da União Europeia e o objetivo perquirido pelo Acordo do GATT e pela OMC, é possível perceber, ao menos como norte, que os fundamentos decisórios podem ser semelhantes.

Tais fatos demonstram que a finalidade de preservação da saúde humana não pode servir como determinante para a mácula a livre concorrência e liberdade de mercado.

A utilização de uma medida tributária, ainda que visando a preservação da saúde e vida humana, não pode servir como fonte de violação a liberdade comercial e livre concorrência.

Isso não impõem concluir que a utilização de uma medida tributária visando tal finalidade não pode ser instituída. Ao contrário, a própria existência dos Impostos Especiais de Consumo a nível europeu, bem como da inexistência de painéis junto à OMC demonstram efetivamente o contrário, indicando que a utilização de uma medida tributária para a preservação da saúde humana é possível e aceitável, desde que delineada em certos termos e aspectos.

3 O *FAT TAX* NO ÂMBITO DA OMC

Devido aos hábitos alimentares dos principais mercados mundiais, bem como ao nível de produção industrial de cada um deles, o *Fat Tax* pode representar uma realidade diversa para inúmeros países.

É difícil imaginar a utilização do *Fat Tax* como medida protecionista em uma país de grande dimensão e/ou de grande variedade industrial, tal como por exemplo os Estados Unidos da

América, haja vista que dificilmente o produto engordativo a ser tributado de modo discriminativo também não seria um produto produzido nacionalmente.

Todavia tal realidade não é concomitante em todos os países. A própria União Europeia não possui regras específicas para tal tipo de tributação¹⁴, o que acabou por culminar em entraves e protecionismo interno no próprio bloco, por meio da adoção de medidas discriminativas.

Ademais, é preciso ter em foco que a criação do *Fat Tax*, nos contornos atualmente delineados, é bastante recente, o que impossibilitou a criação de disputas no âmbito da OMC.

Todavia, em pesquisa ao histórico de consulta de disputas da OMC, é imperioso destacar o caso “DS308: México — Tax Measures on Soft Drinks and Other Beverages”.

No caso em tela, o governo mexicano criou: (i) um imposto de 20% sobre refrigerantes e outras bebidas que utilizam qualquer edulcorante que não o açúcar de cana ("imposto sobre bebidas"), que não é aplicado às bebidas que utilizam açúcar de cana; E (ii) um imposto de 20% sobre o comissionamento, mediação, agência, representação, corretagem, remessa e distribuição de refrigerantes e outras bebidas que utilizam qualquer edulcorante que não o açúcar de cana.

Tal disputa foi fundamentada com base na violação do artigo III do GATT de 1994, em particular com a primeira e segunda frases do artigo III.2 e com o artigo III.4 da mesma.

O painel do caso concluiu pela incompatibilidade dos referidos tributos ao acordo do GATT, culminando na retirada por parte do México de tais medidas.

Cumprе destacar que diversamente do *Fat Tax*, essa tributação não possuía a chamada função extrafiscal, com fins de combater a obesidade ou qualquer nocividade a saúde, tratando-se apenas e tão somente de mais um tributo, com a peculiaridade do fato gerador do tributo estar diretamente vinculado a um componente do mesmo.

Inobstante tal fato, é de se constatar que o *Fat Tax* pode vir a ter o mesmo destino, mormente quando a interpretação dos artigos violados poderá resultar cabalmente em medidas protecionistas.

Esse fenômeno pode ser norteador pelas interpretações já adotadas no seio da OMC e seus órgãos de julgamento.

O caso de disputa na OMC “Japan — Alcoholic Beverages II. DS8; DS10; e DS11”, sedimentou que a intenção da norma tributária é irrelevante para fins de verificação de criação e aplicação de medidas protecionistas.

A supramencionada disputa também expôs que a criação de uma medida tributária não pode ser fonte de discriminação e tratamento favorecido entre produtos competidores diretos e substitutos entre si. Em suma, se a tributação de um determinado produto geraria como consequência

¹⁴ Como já mencionado, a União Europeia regula os chamados Impostos Especiais de Consumo, não sendo possível enquadrar o *Fat Tax* como tal, pelas razões já expostas no presente trabalho.

o aumento do consumo de outro produto similar, que concorresse com o tributado, sendo a apuração de tal fato realizada de acordo com as regras de mercado e levando-se em conta a finalidade do uso do produto, seria então considerada uma tributação protecionista.

A verificação de tal situação é realizada por meio do chamado Teste de Elasticidade do Preço na Procura¹⁵.

O referido teste visa compreender como as mudanças nos preços dos produtos influenciam o seu consumo, bem como o consumo de seus concorrentes ou substitutos, tendo-se em conta que a procura tende a se retrair diante do aumento dos preços.

Assim, com o aumento do preço, diminui-se a procura, gerando uma elasticidade negativa. Quanto mais negativa for a elasticidade, menor será o aumento de preço necessário para reduzir o consumo do produto, de modo que para um produto com elasticidade -1.0, seria necessário um aumento de preço duas vezes maior do que para um produto com elasticidade -2.0, para obter o mesmo resultado de diminuição da procura.¹⁶

Ocorre que comparando produtos semelhantes, com destinação de consumo parecidas e com resultado de Teste de Elasticidade do Preço na Procura próximos, ainda que não sejam idênticos (como por exemplo um refrigerante e um *iced tea*), os mesmos serão concorrentes e similares entre si.

Tal hipótese, no campo abstrato, é justamente o que ocorre nos casos de produtos envolvidos no *Fat Tax*.

Como já informado, a ideia do *Fat Tax* é combater a obesidade, desestimulando o consumo de um produto por meio da elevação tributária, e consequentemente favorecendo o consumo de outro produto, que por não possuir o tributo em questão, possuiria menor valor final de venda.

Neste diapasão, a fixação da tributação de uma bebida gaseificada com base no percentual de suco existente em seu preparo poderia ser fonte de protecionismo.

Isto porque quem consome o hipotético tipo do produto mencionado o faz pelo sabor e praticidade, sendo certo a irrelevância do valor nutricional do mesmo (aqueles que se preocupam com tal questão, optam por produtos estritamente naturais).¹⁷

¹⁵ Para tanto, é utilizada a fórmula: $\varepsilon_p = \frac{\% \text{ variação da quantidade demandada}}{\% \text{ variação no preço}} = \frac{\Delta Q_d / Q_d}{\Delta P / P}$

¹⁶ LECEISTER, Andrew. WINDMEIJER, Frank. **The ‘Fat Taxes’: Economic Incentives to Reduce Obesity**. Institute for Fiscal Studies. Briefing note. n. 49, p. 11.

¹⁷ Obviamente que sendo as diferenças nutricionais consideráveis entre os produtos, por certo que estes não poderão ser considerados concorrentes. Todavia, para o caso em apreço, estar-se-ia sendo considerado uma diferença singela. Ex: um produto com 9,5% de suco (onde incidiria o tributo) e um produto concorrente com 10,5% de suco (onde não haveria a incidência). Em tal caso, para o consumidor, não haveria que se falar em produtos de categorias distintas, haja vista que o público alvo e prática de consumo seriam extremamente semelhantes, sendo esse o posicionamento adotado pela OMC, ainda que não de modo pacífico. Todavia, em sentido contrário, segundo MCGRADY, há sustentação de que as diferenças nos impactos a saúde, ainda que bastante singelos, são suficientes para diferenciar o produto. MCGRADY, Benn. **Trade and Public Health: The WTO, Tobacco, Alcohol and Diet**. New York. Cambridge University Press. 2011, p. 93.

Se considerarmos que uma bebida gaseificada com maior percentual de suco é fabricada nacionalmente e uma bebida gaseificada com menor percentual de suco é importada, na hipótese em alusão, abstratamente, haveria que se falar em violação ao disposto no artigo III do GATT.

Tal fato se daria pois estaríamos diante de um novo tributo, incidindo sobre produtos similares (ambas bebidas gaseificadas); com alíquotas ou incidência divergentes (incidência do *Fat Tax* para a bebida com menos percentual de suco); sendo os produtos concorrentes entre si ou similares.

Vale considerar, inclusive, que tais produtos possuem valor de venda ao consumidor final bastante próximos e normalmente são comercializados nos mesmos centros de distribuição, em áreas próximas, em alguns casos até nas mesmas prateleiras dos supermercados, o que indicam a concorrência entre si, conforme jurisprudência de Painéis da OMC.¹⁸

Tais elementos norteiam para uma possibilidade real de utilização dos *Fat Tax* como uma medida protecionista.

Aliado a tal fato, a subjetividade na fixação de quais gêneros de produtos e sob quais peculiaridades seriam tributados, são indicadores perigosos que devem servir de alerta.

Não é de difícil imaginação considerarmos a predisposição do Estado em tributar um tipo de alimento engordativo específico, deixando de regulamentar a tributação em outro alimento engordativo, sem que houve justificativa plausível para tanto, senão a pura discricionariedade do ato.

Entretanto, é imperioso destacar que a criação dos *Fat Tax* dificilmente ocorre em produtos extremamente isolados, compondo normalmente um ou mais gêneros de produtos, o que efetivamente afasta essa ideia protecionista.

Outrossim, convém destacar que a instauração de um Painel na OMC deverá ser amplamente analisada no caso concreto, atento a todas as peculiaridades e particularidades subjetivas da situação.

Ao mesmo passo que não seria difícil a utilização indevida, para fins protecionistas, do *Fat Tax*, também é preciso considerar que não seria difícil a demonstração por parte dos interessados em comprovar a sua má utilização perante o mercado internacional.

Uma análise dos hábitos de consumo de determinado país, aliado a verificação da indústria nacional e importação típica, podem relevar a existência de uma medida protecionista inválida ou não.

É preciso ter como norte os objetivos finalísticos do *Fat Tax*, que visa combater a obesidade, que inegavelmente representa um dos grandes males do século e que atualmente encontrasse em curva de crescimento¹⁹, mudando o hábito de produção industrial e consumo da população, tornando pertinente a intervenção estatal para promover a mudança de tal quadro.

¹⁸ Caso Japan – Alcohol II, **Appellate Body Report**, WT/DS8/AB/R, WT/DS10/AB/R, WT/DS11/AB/R, 1 November 1996. E caso Korea – Alcohol, **Panel Report**, K WT/DS75/R, WT/DS84/R, 17 September 1998.

¹⁹ TRENDS in adult body-mass index in 200 countries from 1975 to 2014: a pooled analysis of 1698 population-based measurement studies with 19·2 million participants. **The Lancet**. Volume 387. Issue 10026. p. 1377–1396.

Adoção de uma medida visando a proteção da vida humana encontra-se tutelada e incentivada pelo Acordo do GATT, mormente quando a disposição do artigo XX (b), permite a adoção de práticas nesse sentido.

Neste prisma, sendo permitida a utilização da criação de uma tributação visando alterar os hábitos de consumo da população, com o escopo primordial de promover a proteção da saúde dos consumidores, é necessário apenas que tal medida vise, efetivamente tal fim.

Ainda assim, é necessário que haver um equilíbrio entre o direito da parte contratante em invocar as exceções do artigo em questão, para poder utilizar o *Fat Tax* e o seu dever de observar os direitos da parte contrária e disposições em outros acordos, sendo necessária a manutenção da boa-fé.

É patente que o unilateralismo nas regulações nacionais não pode ser fonte de discriminação entre o produto nacional e o produto importado. Todavia, isso não impede a criação de um novo tipo tributário, que inobstante gerar indiretamente e como efeito reflexo algum tipo de prejuízo aos produtos importados, não possua tal finalidade.

Não representando a medida uma forma de discriminação protecionista, quer seja por não tributar exclusiva ou majoritariamente os produtos importados e não focar na tributação de produtos importados semelhantes e concorrente aos produtos nacionais; a fim de conferir a estes uma vantagem econômica, há que se concluir pela validade do tributo em questão.

CONCLUSÕES

Reconhecendo-se a obesidade como um grave problema no sistema de saúde, que afeta boa parte da população, sendo estimulada pela produção e consumo de alimentos engordativos, normalmente de baixo valor de revenda e com um nível de industrialização simples, os Estados vem buscando meios de combater-la.

Um das saídas para combater a obesidade é a utilização da tributação do *Fat Tax* por incidir justamente nos produtos que se visa evitar o consumo, mormente quando age como meio válido e eficaz no aumento de preço e, conseqüentemente, redução de seu consumo.

Ocorre que a subjetividade na fixação de alíquotas para tal tributo, bem como ampla margem de apreciação na seleção de quais produtos veem a serem tributados, possibilidade uma má utilização dos mesmos, maquiados como medidas protecionistas.

Devido ao aspecto inovador e recente do *Fat Tax*, ainda não é possível medir suas conseqüências diretas na diminuição dos alimentos engordativos por parte da população, bem como os impactos na área da saúde e econômicos, quer sejam positivos, quer sejam negativos surgidos.

Se bem utilizado, o *Fat Tax* poderá servir de modo propício como instrumento de combate a obesidade, sem que haja maiores danos à economia e a concorrência leal.

Todavia, tal como ocorrido com outras medidas excepcionais, como por exemplo as cláusulas *anti-dumping*, as possibilidades de utilização indevida de tal instrumento são reais e consideráveis.

Nesse sentido, mostra-se como acertada a iniciação de conversas no âmbito da OMC, ainda na Rodada de Doha, a fim de expor os debates iniciais e possível delimitação do tema, para que o mesmo possa começar a ser introduzido o quanto antes.

A omissão no debate da utilização do *Fat Tax* apenas majora as possibilidades de má utilização do mesmo, gerando consequências danosas ao comércio internacional.

Devido ao menor número de países envolvidos, é de bom tom que tanto a OMC, quanto os demais países, também observem os resultados de eventuais disputas ocorridas no âmbito da União Europeia, haja vista que a mesma também não possui uma regulamentação específica para harmonização da utilização do *Fat Tax*, mas já possui razoável número de Estados que instituíram ou estão em vias de instituir tal tributo.

Por fim, também é necessário a realização de maiores estudos, a fim de comprovar a eficácia real do *Fat Tax* como instrumento de combate a obesidade, posto que não ocorrendo tal fato, não há justificativa para sua instituição.

REFERÊNCIAS

ADAMCZYK, Lukasz; MAJDANSKA, Alicja. The Sources of EU Law Relevant for Direct Taxation. In LANG, Michel. *et al.* **Introduction to European Tax Law on Direct Taxation**. Linde. Viena, Austria. p. 1-26, 2016.

AZEVEDO, Patrícia Anjos. A dupla tributação internacional: questões levantadas e métodos para a evitar. **Cadernos de Direito Actual**, nº 6, p. 31-65, 2017.

CARATINO, João Ricardo. A liberdade de Planeamento e Gestão na Jurisprudência Nacional e Comunitária. In CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco. **Lições de Fiscalidade**. Vol. II – Gestão e Planeamento Fiscal Internacional. Ed. Almedina. Coimbra. p. 343-411, 2015.

CARVALHO, Paulo Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25ª ed. Saraiva. São Paulo. Brasil. 2013.

COSTA, Paulo Nogueira da. O princípio da proporcionalidade na Fiscalidade Internacional: o seu relevo no contexto da União Europeia. **Jurismat: Revista jurídica**. nº 4. p. 321-338, 2014.

CUNHA, Luís Pedro. **O sistema comercial multilateral e os espaços de integração regional**, Coimbra, Coimbra Editora, 2008.

DUARTE, Maria Luísa. **Direito da União Europeia e das Comunidades Europeias**, Lisboa, 2001.

ENGLMAIR, Vanessa E. The Relevance of the Fundamental Freedoms for Direct Taxation, *In* LANG, Michel. *et al.* **Introduction to European Tax Law on Direct Taxation**. Linde. Viena, Austria. p. 53-94, 2016.

LECEISTER, Andrew, WINDMEIJER, Frank. **The ‘Fat Taxes’: Economic Incentives to Reduce Obesity**, Institute for Fiscal Studies, Briefing note, n. 49. Disponível em: <<http://eprints.ucl.ac.uk/14931/1/14931.pdf>>. Acesso em 15 jun. 2017.

GAIO, António. Planejamento Fiscal, **Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal**. A.5, nº2, Lisboa. p 131-139, 2012.

GONZALES, Luis Manuel Alonso. **Los Impuestos Autonomicos de Caracter Extrafiscal**, Madri, Marcial Pons, 1995.

HENRIQUES, Miguel Gorjão. **Direito da União: história, direito, cidadania, mercado interno e concorrência**, Coimbra, Editora Almedina, 2014.

HILLING, Maria. Justifications and Proportionality: An Analysis of the ECJ’s Assessment of National Rules for the Prevention of Tax Avoidance. **Intertax**, 41, Issue 5, p 294–307, 2013.

LANG, Michel. *et al.* **Introduction to European Tax Law on Direct Taxation**. Linde. Viena, Austria. 2016.

MACHADO, Jónatas E. M.; COSTA, Paulo Nogueira da. **Manual de Direito Fiscal. Perspetiva multinível**. Almedina. Coimbra. 2016.

MCGRADY, Benn. **Trade and Public Health: The WTO, Tobacco, Alcohol and Diet**, New York: Cambridge University Press, 2011.

MELO, Inês Pereira de; LEITÃO, Adriana Rodrigues. **Regras contra as práticas de elisão fiscal: um avanço no combate à fuga ao fisco ou mais uma porta aberta aos excessos das regras antiabuso?**, Disponível em: <http://carlospintodeabreu.com/public/files/regras_contra_as_praticas_elisao_fiscal.pdf>, Acesso em: 14 mar 2018.

NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal**. Editora Almedina. Coimbra. 2004.

_____. **Por um Estado Fiscal Suportável. Estudos de Direito Fiscal**. Editora Almedina. Coimbra. 2005.

_____; SILVA, Suzana Tavares da. (Coord.) **Controlo da estabilidade orçamental e limites territoriais ao poder tributário segundo a jurisprudência da EU**. Instituto Jurídico Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra. Coimbra. 2015.

_____. Que futuro para a sustentabilidade fiscal do Estado? *in* LOUREIRO, João Carlos; SILVA, Suzana Tavares da. **A economia social e civil: Estudos**. Instituto Jurídico da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra. Coimbra, p 105-128, 2015.

PALMA, Clotilde Celorico. **Planejamento Fiscal Internacional**. *in* CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco. **Lições de Fiscalidade**. Vol. II – Gestão e Planejamento Fiscal Internacional. Ed. Almedina. Coimbra. p 125-166, 2015.

PEREIRA, Paula Rosado. **Princípios do Direito Fiscal Internacional: do Paradigma Clássico ao Direito Fiscal Europeu**, Dissertação de Doutoramento em Ciências Jurídico-Económicas na Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Edições Almedina, Coimbra. 2010.

PETRIN, Martin. **Corporate Tax Avoidance - The Problem of Aggressive Tax Planning**. 2018. Disponível em: <<https://ssrn.com/abstract=3107375>>. Acesso em: 15 jun 2017.

PONS, Thierry. **The Denkavit Internationaal Case and Its Consequences: The Limite between Distortion and Discrimination?**, European Taxation, 2007.

ROSEMBUJ, Tulio. **Elementos de Derecho Tributário**, Barcelona, Editorial Blume, 1988.

SASSI, Franco. *et al.* **Taxation and Economic Incentives on Health-Related Commodities: Alcohol, Tobacco and Food** (February 25, 2014). Alberto Alemanno and Amandine Garde, Regulating Lifestyle – Europe, Alcohol, Tobacco and Unhealthy Diets, Cambridge University Press, 2014.; HEC Paris Research Paper No. LAW-2014-1038. Disponível em: <<https://ssrn.com/abstract=2400930>>, Acesso em: 07 mar 2017.

TERRA, Ben J. M.; WATTEL, Peter J. **European Tax Law**. 6ª ed. Wolters Kluwer, Kluwer Law International. 2012.

TRENDS in adult body-mass index in 200 countries from 1975 to 2014: a pooled analysis of 1698 population-based measurement studies with 19·2 million participants. **The Lancet**. Volume 387. Issue 10026. p. 1377–1396.

VASQUES, Sérgio; PEREIRA, Tânia Carvalhais. **Os Impostos Especiais de Consumo**, Coimbra, Almedina, 2016.

VERGANO, Paolo R.; FERRER, Blaca Salas. **Taxing and Marketing Restrictions of “Foods High in Fat, Salt or Sugar” in the EU**. European Journal of Risk Regulation, 7(3), p. 597-603, Disponível em: <<https://doi.org/10.1017/S1867299X00006115>>, Acesso em: 15 mai 17.