



TRIBUTAÇÃO E FUNÇÕES DO ESTADO NA CONSTITUIÇÃO ECONÔMICA¹

TAXATION AND ECONOMIC FUNCTIONS OF STATE IN ECONOMIC CONSTITUTION

Ricardo Antonio Lucas Camargo²

Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-7489-3054>

Submissão: 01/02/2023

Aprovação: 08/04/2023

RESUMO:

Pretende-se examinar o modo porque a tributação e a configuração jurídica da economia se relacionam, a partir do questionamento da “racionalidade econômica” e da “eficiência” enquanto critérios para a solução de conflitos de interesse entre o Fisco e os respectivos devedores. Em seguida, versa-se a relação entre o Estado e o mercado como contexto em que se insere a tributação, bem como a relação desta com os papéis desempenhados pelo Poder Público em relação à economia, seja prestando serviços públicos, seja atuando no e sobre o domínio econômico. Em relação à atuação sobre o domínio econômico, que se relaciona às funções constitucionais do Estado na economia, ver-se-á como a tributação as pode operacionalizar. Num primeiro momento, empregar-se-á o método dedutivo, em que se procurará entender o problema particular – tributação – a partir de conceitos gerais, referentes aos critérios mais adequados para a sua compreensão na solução de conflitos de interesse. Num segundo momento, será empregado o método indutivo, vez que se verificarão os modos porque a tributação será juridicamente passível de tratamento como instrumento das funções constitucionais do Estado na economia. A pesquisa indica o papel da tributação na configuração jurídica da economia nas dimensões tanto fiscal quanto extrafiscal.

¹ O presente texto constitui resultado parcial da pesquisa “As relações entre tributação e a função estatal de fomento da economia – perspectiva luso-brasileira”, desenvolvida em nível pós-doutoral junto à Faculdade de Direito da Universidade do Minho – Braga - Portugal, sob a supervisão do Professor Doutor João Sérgio Feio Antunes Ribeiro

² Professor da Faculdade de Direito da UFRGS–Professor Visitante da Università degli Studi di Firenze – Integrante do Centro de Pesquisa JusGov, Faculdade de Direito da Universidade do Minho, Braga, Portugal – Doutor em Direito pela UFMG – Ex-Presidente do Instituto Brasileiro de Advocacia Pública (2016-2018) – E-mail: ricardocamargo3@hotmail.com – Ark:/80372/2596/v11/003

PALAVRAS-CHAVE: Constituição Econômica. Tributação. Serviços públicos. Estado Empresário. Funções Econômicas do Estado. Fiscalidade e Extrafiscalidade.

ABSTRACT:

The intention is to examine the way in which taxation and the legal configuration of the economy are related, from the questioning of “economic rationality” and “efficiency” as criteria for the solution of conflicts of interest between the Treasury and respective debtors. Then, relationship between State and the market is discussed as a context in which taxation is inserted, as well as its relationship with the roles played by Public Power concerning to economy, whether providing public services, or acting in and on the economic domain.

Regarding the action on the economic domain, related to the constitutional economic functions of State, it will be seen how taxation can operationalize them. At first, deductive method will be used, in which an attempt will be made to understand the particular problem – taxation – from general concepts, referring to the most adequate criteria for its understanding in solution of conflicts of interest. In a second moment, inductive method will be used, since the ways in which taxation will be legally subject to treatment as an instrument of the constitutional economic functions of State will be verified. The research indicates the role of taxation in legal configuration of economy in both, levying and extra-levying, dimensions.

KEYWORDS: Economic Constitution. Taxation. State services. State owned companies. Economic functions of State. Levying and extra-levying.

SUMÁRIO: I. Introdução – II. “Racionalidade econômica” e “eficiência” – III. O Estado, o mercado e a tributação – 1. Generalidades – 2. A tributação e a delegação de serviços públicos – 3. Tributação e atuação do Estado no domínio econômico – 4. Tributação e atuação do Estado sobre o domínio econômico – IV. Conclusão – V. Bibliografia

I. INTRODUÇÃO

Quando se vai discutir a relação entre a tributação e a configuração jurídica da economia, a fascinação que os discursos dos cultores da Ciência Econômica tendem a despertar nos profissionais do Direito por vezes induz à tentação de buscar como critérios

aparentemente seguros, com vocação de convencimento universal, para a solução de conflitos de interesse que envolvam as relações Fisco-contribuinte, a “racionalidade econômica” e a “eficiência”.

Quais serão, entretanto, as questões que, efetivamente, estarão ao alcance de quem não elabora os textos normativos, mas que, independentemente de concordância ou discordância com eles, terá de deparar-se com a tributação enquanto uma das inarredáveis presenças do Estado na vida social, e seu papel como instrumento das funções constitucionais estatais em relação à economia, tal o desafio que esta alocação se propõe, sem qualquer intenção de exaurir a matéria.

Os métodos a serem empregados na exposição serão o dedutivo, uma vez que se partirá de conceitos de natureza mais geral em direção a temas específicos que irão tomar aqueles como referência – das noções de racionalidade econômica e eficiência como critérios para solução jurídica de problemas concernentes à tributação em face da economia e a definição dos critérios adequados ao jurista no exame da relação entre Estado, tributação e mercado, em especial no que toca à atuação estatal, seja na prestação de “serviços públicos”, seja no desempenho de “atividade econômica” – e o indutivo – quando se buscará a verificação da existência de traços que possam permitir a compreensão da tributação enquanto instrumento das funções econômicas do Estado -, e tomar-se-á como premissa metodológica (“marco teórico”) a weberiana, no sentido de buscar compreender os fatos como eles são, sem lamentar que sejam de outro modo que não o desejado pelo subscritor e sem comemorar quando sua ocorrência corresponda aos anseios deste.

Embora este texto tenha um objetivo eminentemente teórico, voltado à discussão de conceitos mais gerais, tomar-se-ão, para exemplo em termos de referência ao Direito Positivo, preferencialmente – mas não exclusivamente - a Constituição e a jurisprudência constitucional do Brasil, porque o Texto Constitucional neste vigente desde 1988 tipificou, efetivamente, as “funções econômicas do Estado”, facilitando, neste sentido, o trabalho de quantos desejem teorizar sobre os modos por que o Estado se relaciona com a economia, e a jurisprudência revela as reações dos que veem, de alguma forma, diminuída a respectiva possibilidade de atuação.

II. “RACIONALIDADE ECONÔMICA” E “EFICIÊNCIA”

Explicitem-se, agora, os critérios de “racionalidade econômica” e “eficiência”, a fim de se verificar o quão aptos se mostram eles, para o jurista, enquanto tal, para resolver os problemas relacionados à tributação em face da economia.

Racionalidade econômica toca, normalmente, a um pressuposto eminentemente utilitarista, mercê do qual se procede a hierarquização da preferência entre as necessidades a serem satisfeitas, e parte da doutrina tem procurado universalizá-la como critério, por vem maior presteza nas decisões tomadas com base nela. A pergunta que se terá inexoravelmente de responder: quais dentre as possíveis atividades econômicas e quais dentre os possíveis usos a serem dados às coisas merecerão ser mais onerados e, em que medida, uns serão mais onerados em face de outros? Este juízo é eminentemente pré-jurídico, dá-se em um momento em que se faz pertinente indagar da “bondade” ou “maldade” dos tributos em si, somente respondível mediante providência legislativa. Entretanto, isso não significa que a noção de “racionalidade econômica” esteja fora dos campos de cogitação do aplicador do ordenamento jurídico: pense-se na identificação de situações de elisão ou evasão tributária. Também comparecem aqui, como dados comprometedores da universalidade da “racionalidade econômica” na condição de critério de avaliação de virtudes e defeitos de um sistema tributário, certas “falhas de mercado”, pois é perfeitamente possível que, em relação a bens cuja atratividade é em pouco, ou mesmo nada, influenciada pela variação dos preços, os gravames tributários desempenhem um papel de pouca monta em relação a decisões de investir ou não, e vale lembrar que, se a tributação mais branda fosse realmente determinante, de modo inexorável, para os agentes econômicos, os paraísos fiscais seriam verdadeiros modelos de desenvolvimento econômico. Fatores de natureza extraeconômica também podem fazer-se presentes, e um exemplo claro na não sujeição tributária dos partidos políticos, em nome da sua essencialidade à democracia representativa, ou dos templos religiosos, em nome do pluralismo de crenças. Por mais que pese o econômico enquanto parâmetro de decisão em relação à vida social, nem sempre predomina, máxime porque a redução das relações humanas a um critério estrito de utilidade, de solvabilidade, conduziria a excluir da humanidade os seres que não se apresentam como relevantes para o mercado. Razão por que se subscreve o seguinte dito:

“Evidentemente, na realidade grosseira da vida, o homem econômico jamais terá existência real, efêmera mesmo que seja. O homem econômico é um monstro sem realidade possível. Ao ente humano, por mais egoísta que ele seja, sobra-lhe sempre uma parcela de altruísmo, dado o caráter eminentemente social de sua natureza” .

O tema da eficiência econômica enquanto critério para se identificar a virtude ou a deficiência de um sistema tributário aparentemente conduziria a resposta das angústias questões relacionadas com a obtenção de recursos para o financiamento dos serviços públicos. Entretanto na realidade não existe somente uma concepção de eficiência . Basta recordar a visão paretiana, segundo a qual a eficiência consistiria na obtenção do máximo benefício com o mínimo de esforço, de tal sorte que todas as transações se realizariam sem praticamente deixar resto . Já a visão estampada no teorema Kaldor-Hicks vai em outra direção, no sentido de tomar em consideração a possibilidade de realizar a compensação das perdas correspondentes aos ganhos, desde que estes superem aquelas . E o teorema de Coase , segundo o qual quando agentes afetados por externalidades podem, arredados os custos de transação, negociar o quanto de externalidades a serem por cada qual absorvido, desde que bem definidos os direitos de propriedade? Só aqui, três diferentes concepções de eficiência, sem contar o alerta de Peter Drucker quanto à divergência entre a eficiência nos planos microeconômico e macroeconômico. E então? Será efetivamente este um critério seguro de Justiça?

Quando se fala em “eficiência administrativa”, deve-se ter presente que administração se estaria a referir, pois, como salientavam já os primeiros pensadores liberais e liberistas, os escopos do gestor privado e o do gestor público são diferentes , e é exatamente por isto que se reconhece àquele maior liberdade de movimentos que a este, que haverá de bitolar-se pelo princípio da legalidade no sentido de só lhe ser admissível fazer o que autorizado por lei , diversamente do ocorrente com os particulares, aos quais é assegurada a liberdade de agir se não houver vedação legal . Eficiência no que tange à arrecadação de tributos envolve procedimentos cujas fases sejam as rigorosamente indispensáveis a identificar o fato imponible, a respectiva base de cálculo, sobre a qual é aplicável o percentual previsto em lei – alíquota -, e o mínimo de operações para a materialização do pagamento,

tanto na via espontânea como na via coercitiva, para que os recursos ingressem nos cofres públicos com a máxima agilidade possível. Sempre vale notar que, embora aparentemente óbvio, o pagamento não é a única forma de extinção da obrigação tributária, e por vezes a gestão de algumas das que não acarretam a efetiva entrega do numerário correspondente ao crédito – compensação, por exemplo – há de ser levada em consideração ao se avaliar a administração tributária.

De qualquer modo, bem se vê que estas noções de “racionalidade econômica” e “eficiência”, e esta última, ainda sob a especificação como “eficiência administrativa”, teriam, na resolução de problemas jurídico-tributários concretos, um alcance limitado a esclarecer o sentido dos comandos, mas não a emanar comandos diretos a serem observados, e têm, também elas, a mesma indefinição que resulta das preferências pessoais do intérprete de que tantos se queixam quando se deparam com textos normativos de caráter mais polissêmico.

III.O ESTADO, O MERCADO E A TRIBUTAÇÃO

1. GENERALIDADES

A obsessão com as ideias de “racionalidade econômica” e “eficiência”, como se fossem – e já se viu que não são – expressões unissêmicas, evidentes por si mesmas, liga-se a uma verificação da queda da ameaça maior à permanência do sistema de mercado, que conduzia à necessidade de busca de um discurso legitimador para este e para a tomada de providências concretas para a correção de desequilíbrios, queda, esta, que conduziu a uma noção de que se tornaria necessário tornar o Estado menos oneroso para os empresários particulares e, pois, menos necessitado de tributos.

Por mais que, após a queda do Muro de Berlim, venha sendo afirmado com insistência que o equilíbrio espontâneo dos movimentos do mercado é a receita infalível para o progresso econômico, e qualquer atuação estatal neste campo implicaria onerar de tal modo a iniciativa privada que conduziria o povo ao caminho da servidão, o fato da vida real é que as atividades do particular normalmente irão localizar-se onde haja a possibilidade de um retorno mais ágil e substancial, com o que não surpreende a constatação feita por François Perroux e por Celso Furtado, quanto ao real protagonismo desempenhado pelo Estado na promoção de um desenvolvimento de regiões e atividades em princípio pouco atraentes.

Aliás, é à base, mesmo, deste pressuposto que John Maynard Keynes assinalou o efeito inibitório da alta taxa de juros em relação à produção de riquezas, já que ela encaminha os investimentos para as aplicações que tragam maior resultado e impliquem menos esforços do investidor. De outra parte, mesmo dentre os liberistas, de um modo geral, passa a ser reconhecida a existência das denominadas falhas de mercado, que imporiam uma ação externa a este, corretiva, e tornam a ação estatal necessária, somente variando a intensidade .

Variado é o instrumental posto em mãos do Estado para desempenhar essas tarefas, que se desenvolvem nos termos do Direito positivo, e isto, evidentemente, irá produzir consequências na própria compreensão da tributação.

2. A TRIBUTAÇÃO E A DELEGAÇÃO DE SERVIÇOS PÚBLICOS

A difusão de uma ideia de que um Estado que preste muitas atividades, em si mesmo, seria excessivamente caro e, por isto, prejudicial, em última instância, ao funcionamento da economia, porque implicaria sufocar as forças vivas presentes na iniciativa privada, sobrecarregando-as de tributos.

Na suposição de que as despesas privadas, por serem governadas pela elasticidade da oferta e da demanda, permitiriam uma acessibilidade mais ampla a serviços mais eficientes , tem-se procurado estimular ao máximo a prestação das atividades públicas pelos particulares, a fim de que, ao invés de serem os destinatários dos serviços obrigados a pagarem tributos, terem ao seu dispor a atividade em troca do pagamento de um preço, reduzidos, assim, os custos de transação da própria Administração Pública . Entretanto, caso se pudesse proceder a uma delegação ampla, geral e irrestrita da prestação de serviços públicos – a radicalização da noção do Estado Mínimo - cujo desempenho não exigisse a titularidade de poderes coercitivos, para assegurar o interesse do particular em manter-lhe a continuidade , o Poder Público teria de buscar aumentar o volume da receita correspondente, e tal aumento não se daria num montante elevado mediante uma sistemática alienação do patrimônio público, até porque se chegaria em um momento em que as possibilidades de se proceder a alienação se esgotariam materialmente , e emergiria a procedência de uma objeção semelhante àquela formulada por Einaudi em relação a converterem-se os títulos da dívida pública em destinação preferencial do dinheiro dos impostos, de tal sorte que estes passariam a custear o pagamento dos juros aos rentistas, ao invés de financiarem o atendimento a necessidades coletivas: transferir-se-iam os recursos da universalidade dos contribuintes para

os empresários a que se delegassem os serviços públicos, que já têm praticamente garantida uma parte significativa dos seus réditos em razão dos seus privilégios de exclusividade, que lhes permite fixar tarifas que lhes sejam vantajosas.

A atuação estatal sobre e no domínio econômico, pela exigência, por vezes, da prática de atos materiais, acaba por demandar o aporte de recursos para os cofres públicos, aparentemente em volume maior do que no contexto de um Estado mais retraído neste campo. Ela não se confunde com a prestação de serviços públicos, é importante que se tenha isto presente, já que esta seria, mesmo na formulação liberista clássica, o terreno “natural” do Estado. A atuação estatal é chamada, justamente por traduzir o “ingresso em terreno alheio”, pela doutrina majoritária de “intervenção” e, nos últimos tempos, o Supremo Tribunal Federal, no Brasil, tem buscado adotar uma postura cada vez mais restritiva a atuações exteriores às forças de mercado.

Vai-se verificar, mais adiante, que as questões concernentes à posição das empresas estatais em face da tributação vão, antes e acima de tudo, tocar à qualificação das atividades por elas desempenhadas, para o fim de se saber se elas se sujeitarão, ou não, ao ônus em tela.

3. TRIBUTAÇÃO E ATUAÇÃO DO ESTADO NO DOMÍNIO ECONÔMICO

Uma das questões que se põem, amiúde, é a do regime a que se submetem as empresas estatais, muitas vezes, apontadas como privilegiadas em relação aos demais agentes econômicos.

Sabe-se que elas podem prestar serviços públicos ou desempenhar a denominada “atividade econômica em sentido estrito”, e, a partir da qualificação do que elas efetivamente façam, sujeitar-se-ão ou não aos mesmos ônus tributários que os particulares, já que, na tradição constitucional federalista, não se admite que as entidades maiores e as entidades menores cobrem, entre si, impostos sobre a renda, o patrimônio e os serviços uns dos outros.

Quando se fala da atuação do Estado no domínio econômico – seja por absorção (monopólio público), seja por participação (concorrência com o particular) –, o que será tributariamente relevante é a sujeição das empresas estatais aos mesmos ônus que atingiriam os particulares, com a interdição, no § 2º do artigo 173 da Constituição brasileira de 1988, a se alcance a elas, a fim de se evitar o estabelecimento de uma situação em que o

Estado se apresente como agente privilegiado no mercado, qualquer benefício financeiro não extensível ao particular que não se encontre na mesma situação : a empresa estatal que execute atividade econômica sujeita ao regime de monopólio público não pode ser beneficiária, por exemplo, de isenção de imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana de que não frua o particular residente no mesmo município .

Quando, entretanto, estiver a empresa exploradora de atividade econômica atuando como concessionária ou permissionária de serviço público de prestação obrigatória e exclusiva do Estado, ainda que de entidade diversa daquela que a constituiu, estará ao abrigo da imunidade a impostos , salvo quando se tratar de sociedade por ações que opere no mercado bursátil, e não no mercado de balcão, qual ocorre com algumas companhias de saneamento .

Quando se extinga a empresa estatal exploradora de atividade econômica em sentido estrito, segundo o Supremo Tribunal Federal, os créditos tributários contra ela já constituídos são sucedidos pela entidade controladora, excluída, pois, até o momento da extinção da empresa, a imunidade intergovernamental recíproca, considerando que se trata de débitos de pessoa jurídica que se submetia ao regime das empresas privadas .

O tema da tributação, pois, em relação à atuação do Estado no domínio econômico rigorosamente limita-se a isto: à verificação de serem prestadoras de serviço público, que arredaria a sujeição a ônus tributário, ou desempenhantes de atividade econômica em sentido estrito.

4. TRIBUTAÇÃO E ATUAÇÃO DO ESTADO SOBRE O DOMÍNIO ECONÔMICO

Aqui, encontra-se uma variedade maior de feições para as relações jurídicas que se travam no âmbito tributário em relação à tipificação das funções do Estado em relação à economia.

Quando se fala na atuação sobre o domínio econômico, a tributação pareceria ligar-se às funções de normatização e fomento. A primeira, com efeito, vai fazer-se presente quando mediante a tributação (tomados em consideração principalmente os “elementos quantitativos” da norma tributária) se pretender obter determinadas ações ou omissões do particular: o aumento dos gravames sobre produtos viciantes, mas não proibidos, como o tabaco, visaria desestimular o fumo, a ligação entre o agravamento do ônus tributário sobre

propriedades imobiliárias, rurais e urbanas, que sejam aproveitadas tão somente com o ânimo especulativo, ou cuja utilização se mostre ambientalmente insustentável . A atuação fiscal nesta modalidade pode se traduzir tanto como direção, quanto como indução . Deveres diretos, de fazer ou não fazer qualquer coisa, a partir do tratamento tributário, a definição, para fins de aplicação da seletividade da alíquota sobre a operação de circulação de mercadorias, da escala de essencialidade dos bens passíveis de ser objeto de tais operações , definição de formas de extinção da relação jurídico-tributária – muitas vezes assumindo o caráter, estas formas, de benefícios fiscais inconfundíveis com o fomento , de que se vai tratar adiante -, tudo isto por vezes se liga ao escopo de conformar juridicamente as relações econômicas de um modo específico. Utilizou-se a expressão “de um modo específico” porque, a rigor, não se pode dizer que a norma tributária, editada com o escopo “natural” de buscar recursos financeiros para os cofres públicos, deixe, alguma vez, de realizar, em geral, tal conformação. Mesmo quando se esteja diante da tradicional disciplina do ônus tributário segundo a capacidade contributiva, que, em relação a remunerações muito baixas pode implicar até a exclusão da sujeição ao dever de recolher o numerário aos cofres públicos , não se deixa de ter presente uma conformação jurídica da realidade econômica , ao se tomar o fato “repartição” como pressuposto do comando pertinente, em termos tributários. De qualquer modo, esta modalidade de utilização extrafiscal do tributo, materializando a função de “normatização”, tem sido considerada admissível no âmbito da União Europeia .

A função estatal de fomento diz respeito a um dos mais frequentes exemplos que se costuma apresentar para o emprego da tributação para fins extrafiscais, uma vez que são comuns expedientes como as isenções, no todo ou em parte, dos débitos fiscais, reduções de alíquota ou a permissão do abatimento, no valor final do tributo a ser pago, do montante em tese passível de cobrança em operação anterior de circulação do mesmo bem que, por alguma razão, tenha, naquela oportunidade, sido considerada não sujeita à incidência do imposto, desde que a tal benefício corresponda uma contrapartida do particular, ao desempenhar atividade em relação à qual exista um interesse público em desenvolver . Ou seja, como se mantém o caráter de direito subjetivo do exercício da atividade privada , ao invés de se compelir o particular, este, caso decida realizar o empreendimento em relação ao qual a lei tenha definido um especial interesse em viabilizar o escoamento de determinados produtos, ou em reduzir a posição de desvantagem de determinadas regiões, tem-se-lhe atribuída uma consequência benéfica , e é este caráter de contrapartida que distinguirá o incentivo fiscal de outras modalidades de benefícios . Contudo, existem atividades públicas

ligadas ao desempenho da função de fomento que convivem perfeitamente com o tratamento do imposto sob o prisma estritamente fiscal. Pense-se em hipóteses em que se excepciona a regra geral, pela qual não se admite a vinculação da receita de impostos – porque esta, em princípio, deve voltar-se a ser distribuída por todas as rubricas, de acordo com a lição de Jèze -, pode ser mencionado exemplo da Constituição brasileira de 1988, concernente à obrigatória destinação de verbas para custeio do desenvolvimento da ciência e tecnologia . Não há, aqui, necessidade de se apelar para a extrafiscalidade para caracterizar-se a função de fomento: recursos obtidos mediante o pagamento de impostos são destinados para as mais variadas formas de custear o desenvolvimento da ciência e tecnologia. Mesmo alguns serviços públicos específicos podem ser irrigados pelo dinheiro de impostos e traduzir efetiva atividade de fomento, sem que esteja presente uma situação de extrafiscalidade. Pode-se mencionar como exemplo a assistência técnica prestada por instituto público ligado à produção agrícola, atividade que demanda a realização de gastos com pessoal e equipamentos, e que não poderá ter a manutenção dos recursos indispensáveis a que possa permanentemente ser prestada no que depender somente de taxas ou de preços públicos, modalidades que pressupõem um sinalagma , ou os gastos, no início do New Deal, com a aquisição direta, pelo Estado, dos estoques de mercadorias que não tinham condição de ser compradas pela população desempregada e empobrecida .

A fiscalização, outra função econômica do Estado que implica prática de atos concretos de execução da lei, não se liga somente a cobranças de taxas pelo efetivo exercício do poder de polícia, uma vez que se manifesta nas próprias obrigações tributárias denominadas acessórias, acerca da adequada individualização da operação para se saber se estaria ela sujeita a um regime fiscal mais brando ou mais rigoroso, bem como da presença dos pressupostos para a fruição do regime mais brando . Mesmo a verificação do atendimento da efetiva prática da atividade que, em razão do interesse público definido em lei, atrairia as consequências fiscais mais benéficas não deixa, em si mesma, de traduzir-se como atuação concreta do Estado, com base em lei de caráter tributário, não confundível com o exercício do poder de polícia . Vale destacar que a conclusão de procedimento de verificação do preenchimento de requisitos para o enquadramento num regime tributário mais favorável, em relação a agentes que, para fazerem jus a esse enquadramento, devem, nos termos da lei, apresentar determinadas características que indiquem estarem a ingressar e atuar no mercado em condições menos vantajosas do que o usual entre os agentes que se dediquem ao mesmo tipo de atividade , embora tenha o caráter de exercício de fiscalização, é de natureza

declaratória, conclua pelo atendimento ou desatendimento do pleito, e não de restrição de direitos: afinal, o que se põe em questão, ali, é se o agente econômico receberá um tratamento fiscal mais brando, privilegiado, ou se receberá um tratamento destinado à generalidade dos contribuintes. O tema da efetividade da função de fiscalização em face do fomento cresce de significado, uma vez que os benefícios, em especial de natureza fiscal, tendem a ser, no âmbito da União Europeia, rigorosamente controlados, tendo em vista não somente o problema do desperdício de recursos públicos como o próprio falseamento da concorrência.

A mais polêmica das funções econômicas do Estado no contexto capitalista é, sem dúvida, a do planejamento, vez que teve origem precisamente nos países socialistas e é considerada a mais profunda forma de presença pública na economia, o que rendeu ensejo a acirrados debates à volta do significado da lei que aprova o plano econômico na segunda metade do século XX, a ponto de, dentre as soluções possíveis, haver a Constituição brasileira de 1988 esposado, no § 1º do seu artigo 174, a que lhe atribui caráter vinculante em relação ao setor público, o que abre a questão do condicionamento da validade e eficácia das medidas a ele relacionadas, e indicativo em relação ao setor privado, o que oferta parâmetros mais facilmente aferíveis em se tratando de eventual responsabilização do Poder Público, e é significativo que um jurista francamente comprometido com os pressupostos do liberismo tenha apontado para a importância, para a iniciativa privada, da presença da indicação dos rumos que pretenda seguir a atuação do Poder Público. A relação entre tributação e planejamento põe-se tanto no que se refere aos incentivos de caráter fiscal para a concreção dos respectivos objetivos, seja no planejamento global, seja no setorial – recorde-se, no caso brasileiro, do fomento à formação de conglomerados nas décadas de 60 e 70 no século XX, com o escopo de viabilizar a competitividade no âmbito internacional –, seja como forma de implementar a racionalização do uso de bens escassos, caso da progressividade no tempo aplicável ao imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana incidente sobre imóvel urbano não utilizado ou subutilizado quando tenha sido mal sucedida a medida de parcelamento ou edificação compulsórios, em face do plano diretor de desenvolvimento urbano. Aliás, efetivamente, neste princípio de século XXI, o fato desta função econômica do Estado estar prevista constitucionalmente aponta para o papel indemissível deste de programar e executar as grandes políticas públicas nacionais e locais, mediante os instrumentos jurídicos próprios, inclusive os fiscais, para muito além do atendimento de problemas pontuais que, a despeito de merecerem atendimento, não podem exaurir toda a ação governamental.

Identificadas, em caráter exemplificativo, as formas porque a tributação poderá instrumentalizar cada uma das funções econômicas do Estado constitucionalmente definidas, verifica-se o leque aberto ao jurista para aprofundamentos em relação ao comportamento particularizado dessa atividade estatal na concreção dessas funções, aprofundamentos, estes, que as limitações de um artigo de revista não permitem.

IV. CONCLUSÃO

Como se pode perceber, cada uma das funções econômicas do Estado irá apresentar um modo específico de relacionar-se com a tributação.

Os critérios para se verificar a intensidade com que a tributação irá, adequadamente, servir para levar a bom termo as funções cometidas ao Estado em relação à economia, não deverão, pelo jurista, ser buscados nas proposições próprias das ciências do ser, mas sim no campo das ciências do dever-ser, sobretudo porque o estabelecimento do nível de ônus tributários incidentes sobre a população é matéria reservada aos encarregados de expressarem a “vontade geral”. Assim, a bondade ou maldade da tributação não serão relevantes para o jurista em seu sentido de racionalidade econômica ou eficiência, mas sim de aptidão para a realização dos valores fundantes da ordem constitucional econômica, no contexto de um Estado de Direito.

A relação desta atividade estatal com a ação pública sobre e no domínio econômico não se limita a dimensões extrafiscais dos tributos, mas toca, em muito, no próprio financiamento de atividades concretas destinadas tanto a conformar, como um agente externo, a realidade econômica, quanto a atuar, autorizado por lei, como agente no mercado, a explorar atividade econômica em sentido estrito.

Enquanto forma de atuação sobre o domínio econômico, poderá a tributação servir tanto para materializá-la por indução como por direção, tanto para obter a cessação de condutas indesejadas como para o engajamento em políticas econômicas públicas, e ainda para o financiamento de serviços públicos ligados ao fomento, e seu uso adequado e a necessidade de se coibirem expedientes que possam materializar aprofundamentos dos desequilíbrios sociais e de mercado passam a ampliar a compreensão da função de “fiscalização” para além do exercício do “poder de polícia”, e, ao ser ela posta no contexto da

função “planejadora”, tem-se reforçada a exigência de maior segurança para o próprio cálculo dos resultados das decisões econômicas privadas.

V. BIBLIOGRAFIA

ALMEIDA, Carlos Ferreira de. Direito Económico. Lisboa: Associação dos Alunos da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 1979, parte 2.

ASCARELLI, Tullio. Problemas das sociedades anônimas e Direito Comparado. São Paulo: Saraiva, 1969.

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. São Paulo: Malheiros, 2000.

AUGUSTO, Ana Maria Ferraz. Incentivos - instrumentos jurídicos do desenvolvimento. In: FRANÇA, Rubens Limongi [org.]. Enciclopédia Saraiva de Direito. São Paulo: Saraiva, 1980, v. 43.

ÁVILA, Humberto Bergmann. Sistema constitucional tributário. São Paulo: Saraiva, 2004.

BALEEIRO, Aliomar. Uma introdução à ciência das finanças. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

BARRETO, Aires. Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais. São Paulo: Max Limonad, 1998.

BARROS, Wellington Pacheco. A interpretação sociológica do Direito. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1995.

BATISTA, Joana Paula. Remuneração dos serviços públicos. São Paulo: Malheiros, 2005.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1963.

BRANDÃO, Leonardo José de Mello. Indexação nos serviços públicos. In: MUNIZ, Marco Antonio (org.). Direito e processo inflacionário. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

CALDAS, Marta. O conceito de planeamento fiscal agressivo: novos limites ao planeamento fiscal? Coimbra: Almedina, 2015.

CAMARGO, Ricardo Antonio Lucas. Constituição Económica, conflito de interesses e conceitos. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2015.

CAMARGO, Ricardo Antonio Lucas. Curso elementar de Direito Económico. Porto Alegre: Núria Fabris, 2014.

CAMARGO, Ricardo Antonio Lucas. Direito Financeiro. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2020.

CAMARGO, Ricardo Antonio Lucas. Regime jurídico geral e especial da atividade econômica no Brasil. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2015.



CÂNDIDO, Joel José. *Direito Eleitoral brasileiro*. Bauru: Edipro, 2010.

CARLOS, Américo Fernando Brás. *Impostos – teoria geral*. Coimbra: Almedina, 2015.

CARNEVALE, Maria Adelaide Venchi. *Diritto Pubblico dell’Economia*. In: SANTANIELLO, Giuseppe [org.]. *Trattato di Diritto Amministrativo*. Padova: CEDAM, 1999, v. 29, t. 1.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2014.

CARVALHOSA, Modesto. *Direito Econômico*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.

CAVALCANTE, Denise Lucena. *Sobre as alterações na lista dos paraísos fiscais no Brasil e o caso de Tristão da Cunha*. In: FERREIRA, Eduardo Paz; TORRES, Heleno Taveira; PALMA, Clotilde Celorico (org.). *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier*. Coimbra: Almedina, 2013, v. 1.

CAVALCANTI, Themistocles Brandão. *A ordem econômica nas Constituições*. *Revista Forense*. Rio de Janeiro, v. 46, n. 122, p. 343, mar/abr 1949

CLARK, Giovani. *O município em face do Direito Econômico*. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

COASE, Ronald H. "The institutional structure of production," *University of Chicago Law Occasional Paper*, No. 28, p. 8-9, (1992). In: https://chicagounbound.uchicago.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1033&context=occasional_papers, acessado em 26 nov 2022.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *O controle da constitucionalidade das leis e do poder de tributar na Constituição de 1988*. Belo Horizonte: Del Rey, 1992.

COMPARATO, Fábio Konder. *A organização constitucional da função planejadora*. In: CAMARGO, Ricardo Antonio Lucas [org.]. *Desenvolvimento econômico e intervenção do Estado na ordem constitucional – estudos jurídicos em homenagem ao Professor Washington Peluso Albino de Souza*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1995.

DANTAS, Marcelo Navarro Ribeiro. Arts. 40 a 78. In: CAMBLER, Everaldo Augusto et alii. *Comentários ao Código Civil brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, v. 1.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Elisão e evasão fiscal – a unidade do injusto no Direito Tributário e no Direito Penal*. In: DERZI, Misabel de Abreu Machado & COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Direito Tributário atual – pareceres*. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *O planejamento tributário e o buraco do real. Contraste entre a completabilidade do Direito Civil e a vedação de completude do Direito Tributário*. In:



- FERREIRA, Eduardo Paz; TORRES, Heleno Taveira; PALMA, Clotilde Celorico (org.). Estudos em homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier. Coimbra: Almedina, 2013, v. 2.
- DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. Elisão e evasão fiscal. São Paulo: José Bushatsky, 1977.
- DRUCKER, Peter F. Economia, política e management – nuove tendenze nello sviluppo economico, imprenditoriale e sociale. Trad. Fabiana Riberto e Anna Rusconi. Milano: ETAS, 1989.
- DUVERGER, Maurice. Finances publiques. Paris: Presses Universitaires de France, 1975.
- EINAUDI, Luigi. Principi di scienza della finanza. Torino: Einaudi, 1956.
- FALCÃO, Amílcar de Araújo. O fato gerador da obrigação tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971.
- FARIA, Guiomar Therezinha Estrella. A interpretação econômica do Direito. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1994.
- FARIA, Werter R. Constituição Econômica – liberdade de iniciativa e de concorrência. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1990.
- FARJAT, Gérard. Droit Économique. Paris: Presses Universitaires de France, 1971.
- FERRAZ, Selma. Princípios da ordem econômica e o conceito de sociedade justa. In: FERRAZ, Roberto [org.]. Princípios e limites da tributação – 2 – os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009.
- FERREIRA NETO, Arthur Maria. Por uma ciência prática do Direito Tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2016.
- FURTADO, Celso. Dialética do desenvolvimento. Rio de Janeiro: Fundo de Cultura, 1964.
- GALBRAITH, John Kenneth. American capitalism – the concept of countervailing power. Middlesex: Penguin Books, 1963.
- GRAU, Eros Roberto. A ordem econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica). São Paulo: Malheiros, 2010.
- GRAU, Eros Roberto. O discurso neoliberal e a teoria da regulação. In: CAMARGO, Ricardo Antonio Lucas [org.]. Desenvolvimento econômico e intervenção do Estado na ordem constitucional – estudos jurídicos em homenagem ao Professor Washington Peluso Albino de Souza. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1995.
- HAYEK, Friedrich August von. O caminho da servidão. Trad. Ana Maria Capovilla, José Ildo Stelle & Liane de Moraes Ribeiro. São Paulo: Instituto Ludwig von Mises Brasil, 2010.



HÉMARD, Jean. L'économie dirigée et les contrats commerciaux. In: AMIAUD, André et alii. Le Droit Privé français au milieu du XXe siècle – études offertes à Georges Ripert. Paris: Librairie Générale de Droit et Jurisprudence, 1950, t. 2.

HICKS, John. The foundations of Welfare Economics. The Economic Journal. Oxford, v. 49, n. 196, p. 701, dec 1939

JÈZE, Gaston. Traité de science des finances – le budget. Paris: V. Giard & E. Brière, 1910.

JUSTEN FILHO, Marçal. Teoria geral das concessões de serviços públicos. São Paulo: Dialética, 2003.

KALDOR, Nicholas. Welfare propositions of Economics and interpersonal comparisons of utility. The Economic Journal. Oxford, v. 49, n. 195, p.550, sept. 1939.

KALINOWSKI, Georges. Introduzione alla logica giuridica. Trad. Massimo Corsale. Milano: Giuffrè, 1971.

KELSEN, Hans. Teoria geral das normas. Trad. José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1986.

KEYNES, John Maynard. Théorie générale de l'emploi, de l'interêt et de la monnaie. Trad. Jean de Largentaye. Paris: Payot, 1977.

LAMPREAVE MÁRQUEZ, Patricia. La competencia fiscal desleal en los Estados Miembros de la Unión Europea. Navarra: Aranzadi, 2010.

LANDAUER, Carl. Sistemas econômicos contemporâneos. Trad. Waltensir Dutra. Rio de Janeiro: Zahar, 1966, v. 1.

LIMA, Ruy Cirne. Princípios de Direito Administrativo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987.

MAGANO, Octávio Bueno. Manual de Direito do Trabalho. São Paulo: LTr, 1991.

MAKSOD, Henry. Proposta de Constituição para o Brasil. São Paulo: Visão, 1988.

MARTINS, Ângela Vidal da Silva. Moralidade interna do Direito e relações de trabalho: uma proposta possível. In: MARTINS FILHO, Ives Gandra da Silva, PRADO, Ney & MANNRICH, Nelson [org.]. Os pilares do Direito do Trabalho. São Paulo: Lex Magister, 2013.

MASAGÃO, Mário. Natureza jurídica da concessão. São Paulo: Saraiva, 1933.

MAXIMILIANO, Carlos. Hermenêutica e aplicação do Direito. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

MEIRELES, Edilton. Grupo econômico trabalhista. São Paulo: LTr, 2002.



MENDES, Gilmar Ferreira. Os direitos políticos na Constituição. In: BRANCO, Paulo Gustavo Gonet & MENDES, Gilmar Ferreira. Curso de Direito Constitucional. São Paulo: Saraiva, 2014.

MISES, Ludwig von. Human action. New Haven: Yale University, 1959.

MONCADA, Luís Solano Cabral de. Direito Económico. Coimbra: Coimbra Ed., 1988.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Constituição e revisão. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

MYRDAL, Gunnar. Aspectos políticos da teoria econômica. Trad. José Auto. São Paulo: Nova Cultural, 1986.

NABAIS, José Casalta. Estudos de Direito Fiscal. Coimbra: Almedina, 2015, v. 4.

NASCIMENTO, Amauri Mascaro. Curso de Direito do Trabalho. São Paulo: Saraiva, 2012.

NERY, Rosa Maria Barreto Borriello de Andrade. O princípio constitucional da legalidade (CF 5º, II) e a ordem pública do sistema do direito privado. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva & REZEK, José Francisco [org.]. Constituição Federal – avanços, contribuições e modificações no processo democrático. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

NOGUEIRA, Jozélia. Dívida pública e federalismo. In: CASTRO, Rodrigo P. Aguirre de (org.). Lei de Responsabilidade Fiscal – ensaios em comemoração aos 10 anos da Lei Complementar 101/00. Belo Horizonte: Forum, 2010.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1989.

NUNES, Antonio José Avelãs. Os sistemas econômicos. Coimbra: Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 1973.

PAIVA, Alfredo de Almeida. A cláusula “rebus sic stantibus” na empreitada de construção. Revista Forense. Rio de Janeiro, v. 49, n. 141, p. 33, abr/jun 1952

PARETO, Vilfredo. Manual de economia política. Trad. Guillermo Cabanellas. Buenos Aires: Atalaya, 1945.

PATRÍCIO, J. Simões. Curso de Direito Económico. Lisboa: Associação dos Alunos da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 1980.

PAULA, L. Nogueira de. Metodologia da economia política. Rio de Janeiro: Pongetti, 1942.

PERROUX, François. Economia e sociedade. Trad. Aurora & Mário Murteira. São Paulo: Duas Cidades, 1961.

PERROUX, François. Pour une philosophie du nouveau développement. Paris: UNESCO, 1981.



PETTER, Lafayette Josué. Princípios constitucionais da ordem econômica. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

PIGOU, A. C. Teoría y realidad económica. Trad. Samuel Vasconcelos. México: Fondo de Cultura Económica, 1942.

PINGRET, Clovis Sá Britto. O Estado como fomentador da iniciativa privada: o caso das microempresas. In: CAMARGO, Ricardo Antonio Lucas [org.]. Desenvolvimento econômico e intervenção do Estado na ordem constitucional – estudos jurídicos em homenagem ao Professor Washington Peluso Albino de Souza. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1995.

PORTO, Manuel. O sentido da intervenção do Estado: experiências recentes em Portugal. In: CUNHA, Paulo Pitta e et alii. Estudos jurídicos e económicos em homenagem ao Professor Doutor António de Sousa Franco. Coimbra/Lisboa: Coimbra Ed./Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2006, v. 2.

POSNER, Richard A. Economic analysis of Law. New York: Aspen, 1998, p.

PÓVOAS, Manoel Sebastião Soares. Previdência privada. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

PRADO, Nei. A Constituição de 1988: alguns equívocos de origem. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva & REZEK, José Francisco [org.]. Constituição Federal – avanços, contribuições e modificações no processo democrático. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

RIBEIRO, João Sérgio Feio Antunes. Implicações fiscais das disposições do TFUE relativas aos auxílios de Estado. In: SILVEIRA, Alessandra (org.). Interjusfundamentalidade, Internormatividade e Interjurisdicionalidade. Braga/Santa Cruz do Sul: Universidade do Minho/Universidade de Santa Cruz do Sul, 2017.

RIBEIRO, João Sérgio Feio Antunes. Tributação das sociedades de acordo com uma base comum consolidada na União Europeia. In: FERREIRA, Eduardo Paz; TORRES, Heleno Taveira; PALMA, Clotilde Celorico (org.). Estudos em homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier. Coimbra: Almedina, 2013, v. 1.

RIBEIRO, José Joaquim Teixeira. Lições de finanças públicas. Coimbra: Coimbra Ed., 1995.

ROCHA, Joaquim Freitas da. Direito da despesa pública. Coimbra: Almedina, 2019.

SALOMÃO FILHO, Calixto. Regulação e concorrência (estudos e pareceres). São Paulo: Malheiros, 2002.

SANTOS, António Carlos, GONÇALVES, Maria Eduarda & MARQUES, Maria Manuel Leitão. Direito Económico. Coimbra: Almedina, 1991.

SAVATIER, René. Réalisme et idéalisme en Droit Civil d'aujourd'hui – structures matérielles et structures juridiques. In: AMIAUD, André et alii. Le Droit Privé français au milieu du XXe siècle – études offertes à Georges Ripert. Paris: Librairie Générale de Droit et Jurisprudence, 1950, t. 1.

SCHOUERI, Luís Fernando. Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2021.

SCOTT, Paulo Henrique da Rocha. Direito Constitucional Econômico – Estado e normalização da economia. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2000.

SEN, Amartya. Desenvolvimento como liberdade. Trad. Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2010.

SILVA, Almiro do Couto e. Conceitos fundamentais do Direito no Estado constitucional. São Paulo: Malheiros, 2015.

SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional positivo. São Paulo: Malheiros, 2014.

SILVA, José Manuel Braz da. Os paraísos fiscais – casos práticos com empresas portuguesas. Coimbra: Almedina, 2007.

SIMÕES, Tânia Cardoso. Comportamentos infractores da regulação sectorial e o Direito da Concorrência: qual sanção? In: CUNHA, Paulo Pitta e et alii. Estudos jurídicos e económicos em homenagem ao Professor Doutor António de Sousa Franco. Coimbra/Lisboa: Coimbra Ed./Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2006, v. 3.

SMITH, Adam. A riqueza das nações – uma investigação sobre a sua natureza e as suas causas. Trad. Luís João Baraúna. São Paulo: Nova Cultural, 1996, v. 2.

SOARES, Mário Lúcio Quintão. Teoria do Estado. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.

SOMBART, Werner. El burgués. Trad. Maria Pilar Lorenzo. Madrid: Alianza, 1992.

SOUZA, Washington Peluso Albino de. Direito Econômico e Economia Política. Belo Horizonte: Prisma, 1970, v. 1.

SOUZA, Washington Peluso Albino de. Direito Econômico. São Paulo: Saraiva, 1980.

SOUZA, Washington Peluso Albino de. Lições de Direito Econômico. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2002.

SOUZA, Washington Peluso Albino de. Teoria da Constituição Econômica. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

VAZ, Manuel Afonso. *Direito Econômico – a ordem econômica portuguesa*. 2ª ed. Coimbra: Coimbra Ed., 1990.

VERÇOSA, Haroldo Malheiros Duclerc. *Bancos Centrais no Direito Comparado – o Sistema Financeiro Nacional e o Banco Central do Brasil*. São Paulo: Malheiros, 2005.

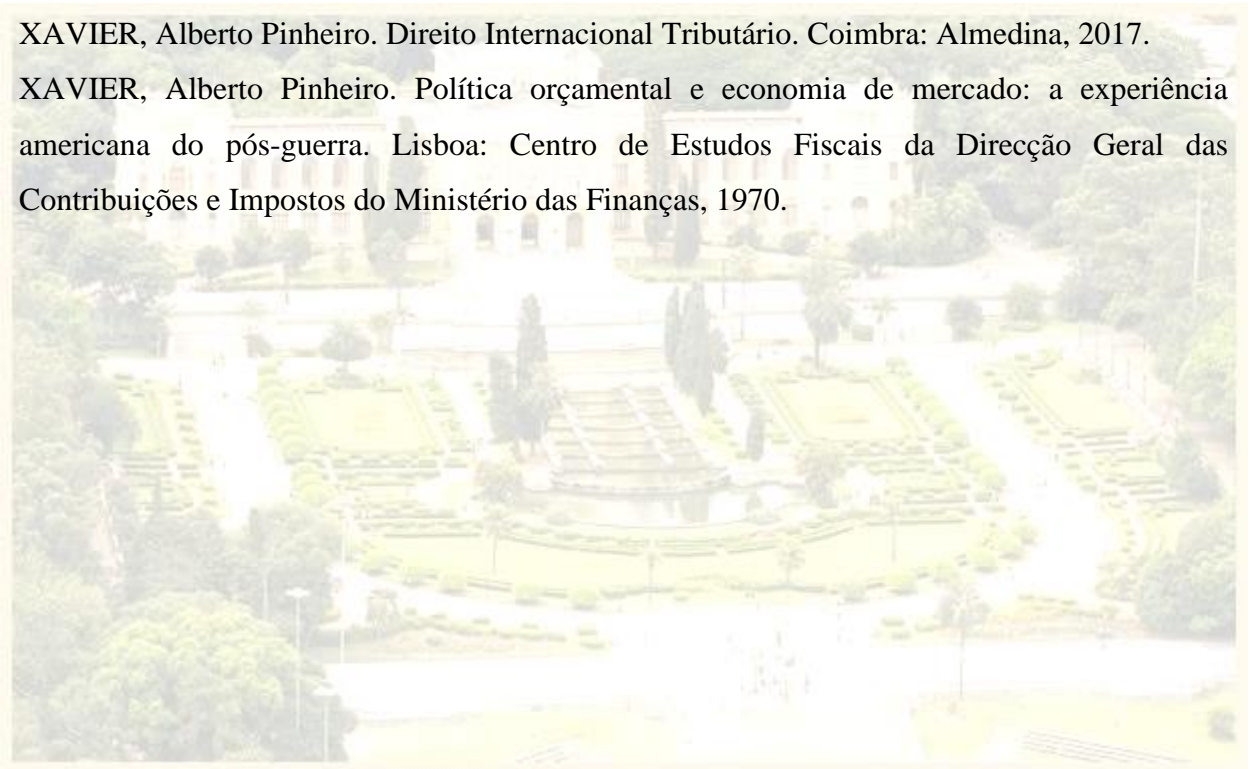
VOLKWEISS, Roque Joaquim. *Direito Tributário Nacional*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.

WEBER, Max. *Economia y sociedad*. Trad. Salvador M. Echavarría et alii. México: Fondo de Cultura Económica, 1977, v. 1.

WEBER, Max. *Economia y sociedad*. Trad. Salvador M. Echavarría et alii. México: Fondo de Cultura Económica, 1977, v. 2.

XAVIER, Alberto Pinheiro. *Direito Internacional Tributário*. Coimbra: Almedina, 2017.

XAVIER, Alberto Pinheiro. *Política orçamental e economia de mercado: a experiência americana do pós-guerra*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais da Direcção Geral das Contribuições e Impostos do Ministério das Finanças, 1970.



All Rights Reserved © Polifonia - Revista Internacional da Academia Paulista de Direito

ISSN da versão impressa: **2236-5796**

ISSN da versão digital: **2596-111X**

academiapaulistaeditorial@gmail.com/diretoria@apd.org.br

www.apd.org.br



This work is licensed under a [Creative Commons License](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/)