

AS RECEITAS PÚBLICAS TRIBUTÁRIAS

Alcides Saldanha Lima

Juiz Federal / 10ª Vara - CE

SUMÁRIO: 1. Introdução; 2. A atividade financeira do Estado; 3. As receitas públicas: conceito e classificação; 4. Conceito de tributo; 5. As espécies tributárias; 6. Conclusões; 7. Bibliografia.

1. INTRODUÇÃO

O objeto do presente estudo são as receitas públicas tributárias, vale dizer, aquelas oriundas das exações instituídas e cobradas com fundamento no exercício do poder de tributar, esta manifestação da soberania na seara do direito tributário.

A importância do tema decorre da relevância das receitas tributárias para os orçamentos públicos contemporâneos. As receitas originárias do patrimônio do Estado perderam relevância ao longo da história, mormente a partir da queda do mercantilismo. Hodiernamente, tal desimportância foi reforçada, dentre outros motivos, pelo forte movimento pelas privatizações.

Justifica-se a presente perquirição pela necessidade de se identificar os contornos teóricos do tributo no Brasil.

A pesquisa bibliográfica voltou-se para textos de autores clássicos das áreas de direito financeiro e tributário, sendo elencadas na bibliografia apenas as obras efetivamente citadas.

A investigação parte da compreensão da atividade financeira do Estado e da conceituação e classificação das receitas públicas, evoluindo para análise dos elementos integrantes do conceito legal de tributo (art. 3º CTN) e das espécies tributárias.

2. A ATIVIDADE FINANCEIRA DO ESTADO

O Estado, enquanto sociedade política, tem um fim geral a atingir. Sendo o meio através do qual os indivíduos e as sociedades atingem seus fins particulares, é de se concluir que o fim do Estado é proporcionar o bem comum de um povo em dado espaço e tempo.

Há muito resta superada a técnica de requisição gratuita, em que o Estado utilizava-se de bens ou serviços dos súditos/cidadãos sem ônus financeiro. O Estado age como qualquer outro integrante da coletividade: adquire bens e serviços e paga pela aquisição que realizou. É o chamado processo de “despesa pública” que substitui, vantajosamente, a antiga sistemática da requisição¹ ou da gratuidade dos cargos e funções governamentais².

Para a consecução de seus máximos objetivos, o Estado realiza atividade financeira³, concernente à obtenção, gestão e ao dispêndio de dinheiro. Na lição do eminente professor Baleeiro: *A atividade Financeira consiste, portanto, em obter, criar, gerir e despende o dinheiro indispensável às necessidades, cuja satisfação o Estado assumiu ou cometeu àqueloutras pessoas de direito público.*⁴

Encontra-se fora da atividade financeira a obtenção de outros valores traduzidos em bens e serviços, prestados *in natura* ou *in labore*, respectivamente. Caracteriza-se a atividade financeira pelo uso do bem de troca por exceção: o dinheiro.

A atividade financeira implementada pelo Estado é indissociável da satisfação das necessidades sociais. É atividade que não se esgota em si mesma,

¹ É de se destacar a previsão residual constante no art. 5º, XXV, CF, que prevê requisição excepcional de bens em caso de iminente perigo público, assegurada indenização ulterior, se houver dano, *verbis*: *no caso de iminente perigo público, a autoridade competente poderá usar de propriedade particular, assegurada ao proprietário indenização ulterior, se houver dano.*

² Estas funções públicas são exercidas pelos agentes públicos honoríficos, que não apresentam vínculo com a Administração e não percebem remuneração. Caracterizam-se como *munus público*. Exemplificativamente, tem-se a participação em eleição como mesário, ou em julgamento de crime doloso contra a vida, como jurado, entre outras.

³ Para CLÁUDIO MARTINS, atividade financeira do Estado é [...] *atuação do Estado no que concerne à aquisição, aplicação e gestão dos meios por ele utilizados para promover o bem público (Compêndio de Finanças Públicas, Rio de Janeiro: Forense, 1988, p. 11)*; Não discrepa ALBERTO DEODATO destacando que: *É a procura de meios para satisfazer às necessidades públicas (Manual de ciências das finanças, São Paulo: Saraiva, 1987. p.6).*

⁴ BALEEIRO, Aliomar. Uma introdução à ciência das finanças, Rio de Janeiro: Forense, 1984. p.2 .

senão nas metas do Estado. Este não arrecada dinheiro para o entesouramento, mas sim, para a viabilização de sua existência e objetivos. Nestes termos, é de se afirmar a natureza eminentemente instrumental da atividade financeira⁵.

A satisfação das necessidades sociais, também ditas públicas, por seu turno, pressupõe a criação e manutenção de todo um aparato administrativo capaz de atendê-las eficazmente. Cria, o Estado, serviços públicos⁶ organizados de forma ativa e dinâmica para realização do bem-estar coletivo. Para isto, realiza despesa, entendida como qualquer parcela de sua receita (aplicada) na promoção do bem público⁷.

Restando inevitável ao Estado moderno a realização de despesa, mormente pelas elevadas atribuições de índole interventiva que o caracterizam, urge considerar as receitas que viabilizarão tal atuação.

3. AS RECEITAS PÚBLICAS: CONCEITO E CLASSIFICAÇÃO

São considerados “ingressos” ou “entradas” todas as quantias recebidas pelo Estado. Nem todos, porém, são receitas públicas⁸. Para serem assim consideradas, é necessário que impliquem acréscimo patrimonial para o Estado, não podendo estarem os valores recebidos condicionados à devolução, tampouco significar devolução de valores emprestados ou cedidos.

No dizer de Baleeiro: *Receita Pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem crescer o seu vulto, como elemento novo e positivo*⁹.

⁵ Neste sentido afirma CELSO RIBEIRO BASTOS, *verbis* : *Em síntese, a atividade financeira não visa diretamente a satisfação de uma necessidade coletiva, mas cumpre uma função instrumental de grande importância, sendo seu regular desenvolvimento condição indispensável para o desempenho de todas as demais atividades.* (Curso de direito financeiro e tributário, São Paulo: Saraiva, 1994, p. 7)

⁶ Segundo HELY LOPES MEIRELLES: *Serviço público é todo aquele prestado pela Administração ou por seus delegados, sob normas e controles estatais, para satisfazer necessidades essenciais ou secundárias da coletividade, ou simples conveniências do Estado* (Direito administrativo brasileiro, São Paulo: Malheiros, 2006. p. 329).

⁷ MARTINS, Cláudio. *Compêndio de finanças públicas*, ob. cit. p. 43.

⁸ Destaque-se que a qualificação ‘pública’ se refere à natureza do ente que as recebe e não à qualidade em si da receita. São ditas públicas porque recebidas por pessoa jurídica de direito público, contrariamente, são privadas as receitas auferidas pelas pessoas jurídicas de direito privado.

⁹ BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*, ob. cit. p. 116.

Assim sendo, não se pode tomar como receita depósitos, fianças ou ainda o produto da alienação de um bem público, posto que não se caracterizam pelo elemento “aumento”. Este (produto) porque revelador de mera mutação patrimonial: a riqueza traduzida em bem é convertida em dinheiro, em quantidade correspondente, e sem alteração no total do patrimônio; aqueles (depósitos e fianças) porque tendem a devolução futura, somente em casos específicos incorporando-se ao Erário.

Tem-se, assim, em apertada síntese, que, para a caracterização da receita, importa verificar a que título a soma ingressa no patrimônio estatal.

As classificações são, há muito, veementemente criticadas pela doutrina. Afirma-se que são precárias, vez que se subordinam ao interesse que norteia aquele que as formula. De qualquer sorte, não se pode ignorar que uma classificação pode se fundar em um critério de discriminação relevante à identificação do objeto de estudo pretendido.

Para os estritos objetivos do presente estudo, importa considerar as receitas segundo a classificação¹⁰ clássica alemã, quanto à origem.

Para auferir o necessário à realização das despesas públicas, ou seja, para obter receita, valem-se os governos de duas práticas: a) retiram receitas dos bens e empresas comerciais e industriais do Estado; b) retiram receitas, mediante constrangimento legal, do patrimônio particular; respectivamente classificadas como receitas originárias¹¹ e receitas derivadas.

A atividade exercida pelo Estado quando da exploração de seu domínio privado¹² é de natureza predominantemente econômica. O Estado age como um particular. O regime jurídico desta exploração é de caráter privado.

Contrariamente, se a atividade estatal revela o exercício do poder de autoridade traduzido no constrangimento legal para arrecadação de rendas – poder de tributar, fundado na soberania -, está-se diante de receita derivada. A natureza da relação é de direito público e a compulsoriedade sua nota essencial.

Entre as receitas derivadas, caracterizadas pelo constrangimento legal para sua arrecadação, estão tributos, penas pecuniárias, reparações de guerra e as

¹⁰ Além da forma de catalogação em destaque, fala-se doutrinariamente em classificação quanto a periodicidade de sua obtenção - ordinária e extraordinária.

¹¹ Sobre o tema v. OLIVEIRA, Régis Fernandes de. *Receitas públicas originárias*, São Paulo: Malheiros, 1994.

¹² Tal exploração sobre o domínio privado pode se dar sobre o patrimônio mobiliário (ações, demais títulos de crédito ou propriedade); imobiliário (imóveis urbanos e rurais); empresarial (Sociedades de economia mista e empresas públicas).

decorrentes de perdimento (art. 5º XLV, CF). Em atenção aos limites do presente estudo, examina-se a seguir apenas a primeira subespécie de receitas derivadas: o tributo.

4. CONCEITO DE TRIBUTO

A conceituação do tributo assume relevância especial no que tange a identificação do objeto de estudo do direito tributário e do direito financeiro. Ambos detêm-se na análise normativa de elementos da atividade financeira do Estado (abrangendo arrecadação, planejamento/gerenciamento e despesas públicas). Distingem-se, contudo, porque ao direito tributário compete o estudo das receitas públicas derivadas correspondentes ao conceito de tributo; ao direito financeiro compete o estudo das demais receitas de natureza não-tributária, bem como da teoria das despesas, do orçamento e dos empréstimos públicos.

O conceito de tributo não é absoluto, tampouco transcendente a indistintos ordenamentos positivos. Antes se caracteriza como conceito jurídico-positivo, criado por uma norma para valer em dado tempo e espaço, que como conceito lógico-jurídico, intrínseco à compreensão e racionalidade jurídicas.

É cediço que à norma não é dado conceituar, mas sim imputar conseqüências a condutas. Pode, no entanto, optar o legislador por substituí-lo à doutrina, superando controvérsias, e fixar, ainda que arbitrariamente, o que pode, à luz do ordenamento considerado, ser tido como tal ou qual instituto jurídico. Esta foi a conduta do legislador complementar brasileiro quando, objetivando facilitar a interpretação e aplicação normativa, definiu ele próprio o que no direito pátrio haveria de ser validamente reconhecido como tributo.

Deste modo o Código Tributário Nacional definiu tributo como:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Analisa-se, a seguir, os elementos integrantes desta conceituação¹³.

Inicialmente, é de se reconhecer o tributo como prestação em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir. Não subsiste na sistemática tributária nacional

¹³ Sobre a análise dos elementos integrantes do conceito de tributo, ver MACHADO, Hugo de Brito. *O Conceito de tributo no direito brasileiro*, Rio de Janeiro: Forense, 1987.

o tributo “*in natura*”, ou em serviços. O tributo deve ser pago em moeda corrente, não existindo qualquer direito subjetivo do contribuinte ao pagamento senão por esse instrumento.

Em situação peculiar, porém, poderá o fisco aceitar a entrega de coisa como pagamento - dação em pagamento (art. 356, Código Civil 2002), respeitadas as formas e condições estabelecidas em lei, ordinária e do ente que detém a competência tributária para o específico tributo considerado, destaque-se. Importa observar que, até o advento da LC 104/2001, inexistia a previsão da forma indireta de pagamento “dação” no art. 156, (XI) do Código Tributário Nacional (CTN), e esta restringe-se à dação de bens imóveis. Isto não impedia a doutrina, porém, de permitir à Administração Tributária o uso subsidiário do Código Civil, respeitada a conveniência para o poder público em aceitar a “coisa” objeto da dação em pagamento¹⁴.

Destaca-se que à semelhança do ocorrido anteriormente com a dação em pagamento, que não estava originariamente encartada no art. 156, CTN, também a confusão é instituto não referido. Isto, contudo, não impede que produza as conseqüências que lhe são próprias, qual seja a extinção do crédito.

É da essencialidade do tributo a compulsoriedade que decorre diretamente da lei, desconsiderada qualquer manifestação de vontade para a constituição da obrigação tributária. Quando se ressalta a desconsideração da vontade, não se está a negar a sua participação na ocorrência do fato impositivo. A rigor, se deliberadamente não realiza o agente o fato tributável, ou o realiza, tem-se, ou não, uma relação tributária. Contudo, não é esse tipo de participação volitiva de que se trata. Não há participação de vontade quando da criação da norma tributária de cuja incidência sobre o fato gerador advirá a obrigação de pagar tributo. A imposição de pagar tributo encontra matriz no poder soberano do Estado, não na autonomia contratual das partes: contribuinte-responsável/fisco.

O tributo não é sanção de ato ilícito. Sua hipótese de incidência não poderá descrever um fato que a Ordem Jurídica tenha contemplado como ilícito (abrangendo-se, aqui, a noção contraposta ao legal e ao lícito). A sanção é a conseqüência da não-prestação. Fosse o tributo decorrente de uma conduta ilícita, seria ele, em verdade, sanção - multa, pena, prêmio-. Diversa é sua natureza jurídica.

¹⁴ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*, São Paulo: Saraiva, 1998, p. 367/368.

As penas pecuniárias são as multas decorrentes do não cumprimento da obrigação pelo sujeito passivo da obrigação tributária. Podem ser instrumentos de ressarcimento do fisco – como as de mora no pagamento – ou de repressão/intimidação – como as decorrentes de sonegação do tributo.

As multas são sanções decorrentes do ilícito em que se constitui o não pagamento do tributo. Seu pressuposto é a não prestação devida, que por sua vez, já pressupõe a materialização de uma relação jurídico-tributária, isto é, a existência de um tributo. A existência de um tributo -que deve ser pago- é um *prius* em relação a aplicação de multa que é *posterius*. Esta possui existência logicamente subsequente àquela do tributo.

Conforme afirmado, o tributo não pode ter como hipótese de incidência uma conduta ilícita. A pena pecuniária, por sua vez, contrariamente, somente pode ter como hipótese de incidência (por assim dizer, pois, na verdade, a sanção -pena pecuniária, multa de que se trata- está inserta na dita perinorma, elemento integrante da norma jurídica) uma conduta ilícita¹⁵.

Deduz-se, portanto, que tributo não se confunde com pena pecuniária. Esta não integra o conceito daquele. Submetem-se, assim, a regimes jurídicos diversos e próprios.

O tributo, necessariamente, será instituído por lei. Entende a doutrina que o termo lei deve ser tomado em seu sentido estrito, isto é, lei em sentido formal - ato normativo criado em consonância com as regras de competência legislativa - e em sentido material - ato de natureza disjuntiva.

Há de ser o tributo cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada¹⁶. Não permitiu a lei qualquer discricionariedade por parte da autoridade administrativa. Esta determinação legal objetiva a minimização, posto que

¹⁵ Segundo GERALDO ATALIBA: *A multa se reconhece por caracterizar-se como sanção por ato ilícito. Para que alguém seja devedor de multa é necessário que algum comportamento anterior seu tenha sido qualificado como ato ilícito ao qual a lei atribuiu a consequência de dar nascimento à obrigação de pagamento de dinheiro ao estado, como punição, ou consequência desfavorável daquele comportamento (Hipótese de incidência tributária, São Paulo: Malheiros, 2006, p. 36).*

¹⁶ Sobre atos vinculados, manifesta-se HELY LOPES MEIRELLES nos seguintes termos: *são aqueles para os quais a lei estabelece os requisitos e condições de sua realização. Nessa categoria de atos, as imposições legais absorvem, quase que por completo, a liberdade do administrador, uma vez que sua ação fica adstrita aos pressupostos estabelecidos pela norma legal, para a validade da atividade administrativa. ... Isso não significa que nessa categoria de atos o administrador se converta em cego e automático executor da lei. ... Poderá, assim, a Administração Pública atuar com liberdade, embora reduzida, nos claros da lei ou do regulamento. O que não lhe é lícito é desatender às imposições legais ou regulamentares que regram o ato e bitolam a sua prática (Direito administrativo brasileiro, ob. cit. p. 166/167).*

é impossível a supressão total da utilização de juízos valorativos pelo Órgão/ agente competente para a cobrança do tributo. Onde houver norma haverá interpretação e com esta, margem ao exercício de opções valorativas. Pretendeu o legislador reduzir ao máximo a possibilidade de o administrador utilizar-se de critérios pessoais. Em nome da segurança jurídico-tributária, outra não poderia ser a decisão do legislador senão a vinculação da atividade administrativo-tributária, à lei.

5. AS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

Nos termos constitucionais vigentes, são espécies¹⁷ do gênero tributo: os impostos (art. 145,I), as taxas (art. 145,II) e as contribuições de melhoria (art. 145,III). Acrescidas a essas, pode-se indicar as contribuições especiais (art. 149, 149-A¹⁸ e 195, CF) e os empréstimos compulsórios (art. 148,I, II da CF).

Os impostos são tributos ditos não-vinculados, pois independem de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte (art. 16 do CTN), isto é, o Estado não oferece nenhuma utilidade, comodidade ou serviço que possa ser tida como pressuposto ao pagamento do tributo. As hipóteses de incidência dos impostos não denotam nenhuma participação estatal. São fatos identificados pelo legislador constitucional como reveladores de capacidade contributiva absoluta, posto revelarem-se como fatos-signos presuntivos de riqueza (Becker).

As receitas oriundas da cobrança de impostos prestam-se à satisfação das necessidades gerais da coletividade, por isso não podem estar vinculadas¹⁹ a despesas específicas, ressalvadas as vinculação constitucionalmente previstas

¹⁷ Justificando a importância da classificação de tributos, manifesta-se ROQUE CARRAZZA: *Temos [portanto] em nosso País, leis tributárias federais, estaduais, municipais e distritais, todas devendo conviver harmonicamente. Assim, entre nós, o perfeito conhecimento das espécies e subespécies tributárias não é apenas uma exigência acadêmica, mas é fundamental, porque vai permitir que o contribuinte averigüe se está sendo tributado, de modo correto, pela pessoa política competente, nos termos da Constituição (Curso de direito constitucional tributário, São Paulo: Malheiros, 1999. p. 345/346).*

Na perspicaz observação de GERALDO ATALIBA: *É a materialidade do conceito do fato, descrito hipoteticamente pela h.i. (hipótese de incidência) que fornece o critério para classificação das espécies tributárias. O principal e decisivo caráter diferencial entre as espécies tributárias está na conformação ou configuração e consistência do aspecto material da hipótese de incidência. Conforme, pois, a consistência do aspecto material da h.i., será possível reconhecer as espécies de tributo (Hipótese de incidência tributária, op. cit.. p. 130).*

¹⁸ Art. 149-A acrescido pela EC nº 39/2002: *Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III.*

¹⁹ Não há confundir a não vinculação do imposto a qualquer atividade estatal específica com a não vinculação das receitas oriundas de sua cobrança a qualquer despesa.

(art. 212 despesas para com o desenvolvimento do ensino na ordem de 25% da arrecadação de impostos para os Estados, DF, Municípios; e 18% para a União).

As taxas (art. 77 do CTN), contribuições de melhoria (art. 81 do CTN) são tributos vinculados, vez que pressupõem uma atuação estatal. Distingue-se a taxa²⁰ da contribuição de melhoria pela conexão entre o aspecto material e o pessoal da hipótese de incidência. A taxa tem como h.i. uma atuação estatal diretamente referida ao obrigado/contribuinte. Na contribuição de melhoria, por sua vez, esta referibilidade é indireta²¹.

As taxas podem ser de serviço ou de polícia, conforme decorram da prestação de serviço público ou do exercício de poder de polícia²². Os serviços remunerados por taxa são aqueles fruíveis isoladamente pelo particular, vale dizer divisíveis²³.

As contribuições especiais²⁴ (de intervenção no domínio econômico, de interesse de categoria profissional e econômica, de seguridade social, de custeio da iluminação pública e de intervenção diversa) qualificam-se pela destinação. Para as contribuições, também ditas sociais, o destino da arrecadação é um elemento essencial à sua definição. É a própria Constituição que determina quais atividades devem ser financiadas/instrumentalizadas com a arrecadação.

²⁰ Distingue-se, ainda, doutrinariamente, a taxa do preço público. Este é fundado em relação de direito privado, contratual, e caracteriza-se pela elemento facultatividade. Sobre o assunto, ver MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Caderno de pesquisas tributárias*, São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária; Resenha Tributária, n° 10, 1985.

²¹ Sintetiza GERALDO ATALIBA esta distinção nos seguintes termos: *Duas características, portanto, extremam a taxa da contribuição.* 1) *É que, na taxa, basta a atuação, como aspecto material da h.i. Na contribuição, requer-se atuação mais efeito (valorização).* 2) *Por outro lado, a referibilidade entre a atuação e o obrigado - como dito - é direta, na taxa, e indireta (mediante sua consequência) na contribuição.* (*Hipótese de incidência tributária*, op. cit., p. 149).

²² O CTN em seu art. 78 dispõe: *Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública, ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.*

²³ Conveniente é a distinção entre serviços públicos gerais e específicos. Estes são prestados *uti singuli*, referem-se a uma pessoa ou a um número determinado ou determinável de beneficiados. São divisíveis e conseqüentemente mensuráveis no que tange a utilização efetiva ou potencial pelo(s) usuário(s). Aqueles são prestados *uti universi*, indistintamente a todos os cidadãos. São indivisíveis, pois beneficiam à coletividade indistintamente considerada.

²⁴ Para um estudo mais aprofundado sobre as contribuições especiais, também ditas sociais, v. MELO, José Eduardo Soares de, *Contribuições sociais no sistema tributário*, São Paulo: Malheiros, 1993.

Os empréstimos compulsórios são caracterizados pelo fato de serem restituíveis. Tal fato, para alguns, os descaracterizaria como verdadeiros tributos, à luz da teoria das receitas públicas: como devem ser restituídos não seriam reconhecidos como receita no sentido próprio (que acresce o patrimônio estatal). Em sentido contrário, e com mais propriedade, objetiva-se que, a teor do disposto no art. 4º, II, do CTN, a natureza jurídica do tributo é dada pela sua h.i., restando irrelevante para sua qualificação a destinação legal do produto de sua arrecadação. A tipificação como tributo se exaure na mera adequação da realidade ao enunciado objeto do art. 3º (CTN). A afetação posterior da receita a devolução ou não, desborda ao regime tributário²⁵. De qualquer sorte, em que pese à não-unanimidade, a maioria da doutrina os reconhece como tributo, por estarem subordinados ao regime jurídico dos tributos²⁶.

Estão previstos constitucionalmente no art. 148, podendo ser instituídos através de lei complementar para atender despesas extraordinárias (inciso I) ou investimento público urgente e de relevante interesse nacional (inciso II). De se ressaltar a vinculação das receitas obtidas às despesas que fundam a instituição da exação.

6. CONCLUSÕES

Diante das considerações formuladas, conclui-se que:

- a) Para a consecução dos seus máximos objetivos, realiza o Estado atividade financeira, consistente na obtenção, gestão e dispêndio de dinheiro;
- b) São receitas públicas aquelas que se integram ao patrimônio público acrescentando seu vulto. Se oriundas dos bens do próprio Estado, regidas por normas de direito privado, são ditas originárias; se retiradas do patrimônio dos particulares, segundo normas de direito público, são ditas derivadas;

²⁵ Neste sentido afirma ATALIBA: *que é absurdo, despropositado, anticientífico, ilógico e primário recorrer a argumento ligado ao destino que o Estado dá aos dinheiros arrecadados, para disso pretender extrair qualquer consequência válida em termos de determinação de natureza específica dos tributos. ... a destinação não integra o regime jurídico tributário.* (Hipótese de incidência tributária, ob. cit., p. 139/140).

²⁶ No sentido de que os empréstimos compulsórios são tributos manifestam-se Moreira Alves, Hugo de Brito Machado, Ives Gandra da Silva Martins, Vittorio Cassone, Roque Carrazza, entre outros.

- c) Destacam-se entre as receitas públicas, pelo vulto dos valores arrecadados a tal título, aquelas de natureza derivada correspondentes ao conceito de tributo, que no sistema tributário nacional é legalmente definido pelo art. 3º do Código Tributário Nacional;
- d) São espécies tributárias: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios. Diferenciam-se entre si, de regra, pelo aspecto material da hipótese de incidência, excepcionando-se as contribuições especiais que se caracterizam pela finalidade constitucionalmente estabelecida e os empréstimos compulsórios, pelo caráter de restitutibilidade.

7. BIBLIOGRAFIA

- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*, São Paulo: Saraiva, 1998.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*, São Paulo: Malheiros, 2006.
- BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*, Rio de Janeiro: Forense, 1984.
- BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e tributário*, São Paulo: Saraiva, 1994.
- CARRAZZA, Roque. *Curso de direito constitucional tributário*, São Paulo: Malheiros, 1999.
- DEODATO, Alberto. *Manual de ciências das finanças*, São Paulo: Saraiva, 1987.
- MACHADO, Hugo de Brito. *O Conceito de tributo no direito brasileiro*, Rio de Janeiro: Forense, 1987.
- MARTINS, Cláudio. *Manual de ciências das finanças*, São Paulo: Saraiva, 1987.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Caderno de pesquisas tributárias*, São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária; Resenha Tributária, n° 10, 1985.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*, São Paulo: Malheiros, 2006.

MELO, José Eduardo Soares de. *Contribuições sociais no sistema tributário*, São Paulo: Malheiros, 1993.

OLIVEIRA, Régis Fernandes de. *Receitas públicas originárias*, São Paulo: Malheiros, 1994.