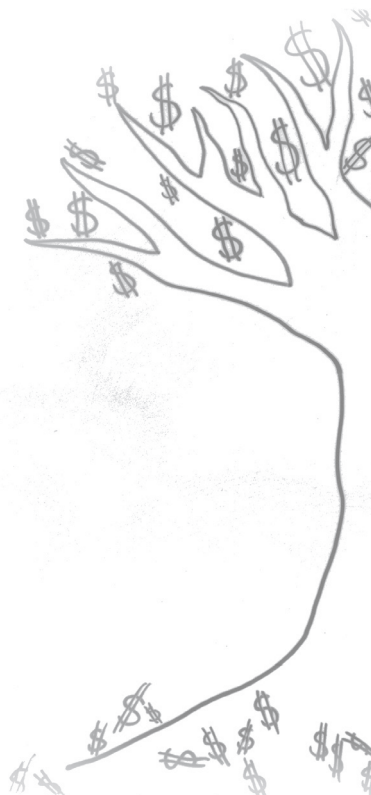


TRIBUTOS EM ESPÉCIE

6ª edição

revista, ampliada e atualizada



Eduardo M. L. Rodrigues de Castro
Helton Kramer Lustoza
Marcus de Freitas Gouvêa

2019



EDITORA
*Jus*PODIVM

www.editorajuspodivm.com.br

PARTE I

**NOÇÕES GERAIS
DO DIREITO TRIBUTÁRIO**

EDUARDO MOREIRA LIMA RODRIGUES DE CASTRO

CAPÍTULO 1

DIREITO

TRIBUTÁRIO

Sumário • 1. Estado e o poder de tributar – 2. Conceito e objeto do direito tributário – 3. Direito tributário x direito financeiro. O problema da autonomia dos ramos do direito – 4. Relação do direito tributário com os demais ramos do direito – 5. Quadro sinóptico.

1. ESTADO E O PODER DE TRIBUTAR

Desde suas organizações mais rudimentares, o Estado – independentemente da concepção que se venha a adotar a seu respeito – sempre necessitou de recursos financeiros para a consecução de seus objetivos fundamentais. Seja para fortalecer as fronteiras do Império contra as invasões bárbaras, seja para prestar serviços básicos indispensáveis à população, como saúde, educação, segurança ou moradia, o Estado vai precisar angariar recursos de alguma forma.

Chama-se **atividade financeira** o universo de medidas levadas a efeito pelo Estado para obtenção, gestão e aplicação dos recursos financeiros necessários à satisfação dos seus objetivos fundamentais. Poderá obter tais recursos por meio da exploração do próprio patrimônio, desenvolvendo o que se convencionou chamar de **atividade econômica**, ou, como é mais comum, poderá fazê-lo por meio da exploração do patrimônio privado.

No Brasil, por força do disposto no artigo 173, *caput*, da Constituição Federal, ressalvados os casos previstos na própria Constituição, *a exploração direta da atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo*. Percebe-se, claramente, a prevalência dos valores capitalistas da livre iniciativa e da livre concorrência entre particulares.

É principalmente em virtude disso que a maior parte daquilo que o Estado arrecada vem do setor privado. Muito embora, no decorrer da história, tenham-se verificado outras formas de exploração do patrimônio privado, como os saques de guerra e a escravização dos vencidos em batalhas, por exemplo, o instrumento mais usual de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver é **a tributação**. Nas palavras de Hugo de Brito Machado, “*sem ele não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande e talvez a única arma contra a estatização da economia*”¹.

1. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 52.

4. RELAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO COM OS DEMAIS RAMOS DO DIREITO

Conforme exposto, o Direito Tributário, por não ser detentor de autonomia científica, mas meramente didática, revela íntima relação com os demais ramos do Sistema Jurídico Nacional. Além da vinculação ao Direito Financeiro, o Direito Tributário apresenta uma série de pontos de conexão com outras disciplinas jurídicas – tanto do Direito Público quanto do Direito Privado. Nesse sentido, confira-se.

Dentre as diversas relações existentes entre o **Direito Tributário e o Direito Constitucional**, podemos destacar as seguintes: a) toda e qualquer norma de Direito Tributário, assim como toda e qualquer norma dos demais ramos do Direito, deve obediência aos postulados da Constituição Federal, norma hierarquicamente superior do ordenamento jurídico; b) a Constituição Brasileira é extremamente detalhista no que diz respeito à matéria tributária, contendo um capítulo inteiro apenas de normas atinentes ao Sistema Tributário Nacional – sem falar nas demais disposições espalhadas pelo texto constitucional; c) encontram-se na Constituição Federal as normas alusivas à repartição da competência tributária entre os diversos entes da Federação, os princípios constitucionais tributários, as regras matrizes de incidência tributária e as demais limitações constitucionais ao Poder de Tributar.

Há grande proximidade também entre o **Direito Tributário e o Direito Administrativo**. Já para compreensão da definição legal de tributo, constante do art. 3º, do CTN, é preciso um conhecimento prévio daquilo que se entende por atividade administrativa plenamente vinculada. Da mesma forma, as noções de Poderes e Deveres Administrativos são indispensáveis ao cientista do Direito Tributário, não sendo possível, por exemplo, estudar as disposições legais atinentes às taxas sem um prévio conhecimento da definição e das principais características do Poder de Polícia do Estado.

Do **Direito Civil** vem uma série de conceitos extremamente relevantes ao Direito Tributário. O próprio Código Tributário Nacional chega a dispor que *os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários* (CTN, art. 109). A obrigação tributária, por exemplo, nada mais é do que uma obrigação, com todas as características discriminadas no Código Civil, cujo objeto é o pagamento de tributos ao Estado – ou, no caso da obrigação acessória, uma *prestação, positiva ou negativa, no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos* (CTN, art. 113, §§ 2º e 3º). Propriedade, domicílio e contratos são outros institutos de direito privado bastante utilizados no Direito Tributário.

Muito embora não seja nossa intenção esgotar o tema, não custa salientar que o Direito Tributário mantém fortes laços com diversos outros ramos jurídicos, como o **Direito Ambiental**, o **Direito Previdenciário**, o **Direito do Trabalho**, o **Direito Empresarial** e o **Direito Penal**.

5. QUADRO SINÓPTICO

1. Estado e o Poder de Tributar	Atividade Financeira do Estado é o conjunto de medidas levadas a efeito pelo Estado para obtenção, gestão e aplicação dos recursos necessários à satisfação dos interesses coletivos.
	Dentre as medidas que integram o conceito de Atividade Financeira, destaca-se a arrecadação e cobrança de tributos junto aos particulares (tributação). Trata-se da mais importante forma de obtenção de receitas.
	A relação de tributação existente entre o Estado e os particulares, quando não regulada por um corpo próprio de normas jurídicas, configura clara relação de poder. Referida relação de poder costuma levar ao abuso e, conseqüentemente, à insatisfação das camadas sociais prejudicadas.
	Com o advento do chamado Estado de Bem-Estar Social, junto com o crescimento das prestações oferecidas pelo Poder Público, veio o aumento gradativo da carga tributária. Ato contínuo, tornou-se ainda mais necessário um corpo sistemático de regras e princípios jurídicos aptos a reduzir eventuais abusos cometidos durante a arrecadação tributária.
	O Direito Tributário surge com o objetivo de frear o ímpeto arrecadatório do Estado e conferir maior segurança e estabilidade aos contribuintes, transformando a antiga relação de poder em uma relação jurídica.
2. Conceito e Objeto do Direito Tributário	O objeto do Direito Tributário é a relação jurídica de tributação, ou seja, aquela existente entre o Estado e os contribuintes quando da cobrança e arrecadação de tributos.
	O Direito Tributário é ramo do Direito Público, na medida em que: a) o Estado encontra-se em um dos polos da relação jurídica central (relação de tributação); b) é composto por normas cogentes (sobre as quais não podem as partes envolvidas dispor) e; c) prevalece o interesse público sobre o particular.
	O Direito Tributário tem por finalidade alcançar o equilíbrio entre partes que claramente não possuem a mesma grandeza.
	Pode-se definir o Direito Tributário como o ramo didaticamente autônomo do Direito Público que regula a relação de tributação – existente entre o Estado e os contribuintes –, limitando os poderes do primeiro, de forma a evitar abusos, e regulando os deveres e direitos dos segundos, isonomicamente.
3. Direito Tributário X Direito Financeiro: O Problema da Autonomia dos Ramos do Direito	O Direito Financeiro é o ramo didaticamente autônomo do Direito que regula a atividade financeira do Estado, menos no que se refere à tributação. Seu enfoque não é a relação jurídica existente entre o Estado e o particular, mas sim, a própria atividade estatal de obtenção, gestão e aplicação de recursos financeiros.
	Não é possível falar em autonomia científica dos ramos jurídicos, haja vista que o Sistema Jurídico não admite regras dele independentes, sob pena de afronta à própria noção de sistema.
	O mais correto é falar em autonomia didática dos diversos ramos do Direito. O estudo em separado de determinado conjunto de normas que se aplicam mais a determinado segmento da vida social facilita, e muito, a compreensão.
4. Direito Tributário e os Demais Ramos do Direito	O Direito Tributário apresenta íntima relação com os demais ramos didaticamente autônomos do Direito, com especial destaque para os Direitos Constitucional, Administrativo e Civil.

CAPÍTULO 2

TEORIA GERAL DO TRIBUTO

Sumário • 1. Conceito e definição do tributo: 1.1. Prestação pecuniária, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir; 1.2. Prestação compulsória instituída em lei; 1.3. Prestação que não constitui sanção por ato ilícito; 1.4. Cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada – 2. A Regra matriz de incidência dos tributos: 2.1. Aspectos da regra matriz de incidência: antecedente da norma (critérios material, temporal e espacial); 2.2. Aspectos da regra matriz de incidência: consequente da norma (critérios pessoal e quantitativo); 2.3. Esquema lógico de representação da regra matriz de incidência – 3. Espécies tributárias: 3.1. Teorias acerca das espécies tributárias; 3.2. Determinação da natureza jurídica dos tributos; 3.3. Diversas espécies de tributos; 3.3.1. Impostos; 3.3.2. Taxas; 3.3.3. Contribuições de melhoria; 3.3.4. Empréstimos compulsórios; 3.3.5. Contribuições especiais; 3.3.6. Contribuição de iluminação pública – 4. Classificação dos tributos: 4.1. Tributos federais, estaduais, distritais ou municipais; 4.2. Tributos privativos, comuns e residuais; 4.3. Tributos vinculados e não vinculados; 4.4. Tributos de arrecadação vinculada e tributos de arrecadação não vinculada; 4.5. Tributos pessoais e reais; 4.6. Tributos diretos e indiretos; 4.7. Tributos ordinários e extraordinários; 4.8. Impostos sobre o comércio exterior, impostos sobre o patrimônio e a renda e impostos sobre a produção e circulação: a classificação proposta pelo CTN – 5. Funções dos tributos: fiscal, extrafiscal e parafiscal – 6. Quadro sinóptico – 7. Questões de concursos.

1. CONCEITO E DEFINIÇÃO DO TRIBUTO

Como o enfoque central da presente obra é o estudo pormenorizado das diversas espécies tributárias, podemos afirmar que, dos capítulos introdutórios, este, que cuida da teoria geral do tributo, é o mais relevante. O conhecimento prévio dos institutos, conceitos e definições apresentados adiante é indispensável à melhor compreensão dos impostos, taxas, empréstimos compulsórios e contribuições a serem estudados nas partes seguintes.

Muito embora a doutrina costume confundir as noções de “conceito” e “definição”, o fato é que os vocábulos não são sinônimos. Os conceitos são mais amplos do que as definições e contêm ideias gerais a respeito de determinado assunto, além disso, não trazem consigo a pretensão de diferenciar precisamente o objeto conceituado de outros objetos.

A definição, por sua vez, nas palavras do mestre cearense Hugo de Brito Machado, “*é o enunciado dos elementos que delimitam a coisa de sorte a que se possa vê-la diferente de todas as demais.*”¹ É por isso que definir é algo tão difícil; é por isso também que a definição de tributo consta expressamente do texto do Código Tributário Nacional, muito embora não seja função da lei trazer definições. Em resumo, pode-se afirmar que a **definição é a delimitação do conceito.**

1. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 25.

Para os fins a que nos propomos nesta obra, basta ao estudante ter em mente que sempre que estivermos nos referindo a tributo, faremos menção à definição legal constante do Código Tributário Nacional (CTN, art. 3º)². Em alguns casos, não custa salientar, as bancas de concursos costumam falar, de maneira pouco técnica, no “conceito de tributo constante do art. 3º, do CTN”. Aqui, o estudante deverá ignorar as lições diferenciadoras (entre conceito e definição) apresentadas acima e posicionar-se de acordo com o que diz a letra pura da lei.

Dito isso, confirmamos a definição legal de tributo para, em seguida, podermos passar à análise detalhada de cada um dos seus elementos integrantes:

CTN: 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.

1.1. Prestação pecuniária, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir

De antemão, podemos perceber a **redundância** da lei ao falar em **prestação pecuniária em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir**. Obviamente, toda prestação pecuniária já traz ínsita a ideia de pagamento em moeda. O que pretende o CTN, e aqui não podem pairar dúvidas, é excluir a possibilidade de pagamento de tributos *in natura*. Isso significa não ser dado a uma pessoa com débito junto à Fazenda Pública Nacional, por exemplo, o direito de pagar o Imposto de Importação de determinada mercadoria mediante a entrega de algumas unidades dos ditos bens importados.

A expressão “*ou cujo valor nela se possa exprimir*”, por sua vez, significa que o pagamento também poderá ser feito em *cheque, vale postal e, nos casos previstos em lei, em estampilha, em papel selado, ou processo mecânico* (CTN, art. 162, I e II)³.

A grande polémica envolvendo o assunto diz respeito à possibilidade, instituída no ordenamento jurídico pátrio pela Lei Complementar nº 104/2001, de extinção do crédito tributário por meio de **dação em pagamento de bens móveis ou imóveis**, na forma e condições estabelecidas em lei. Mais precisamente, a controvérsia na jurisprudência do

-
2. O conceito de tributo mais acatado por doutrina e jurisprudência pátria é aquele apresentado por Geraldo Ataliba (Hipótese de Incidência Tributária, 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004), segundo o qual seriam características gerais da referida exação (todas extraídas da Constituição Federal): a) o fato de serem compulsórias (derivadas da lei) e; b) não decorrerem de práticas ilícitas. Nisso diferenciam-se das demais situações previstas na Constituição em que alguém se encontra compelido a entregar dinheiro ao Estado, quais sejam: 1) indenizações por dano; 2) multas e; 3) convenções. O STF já se pronunciou expressamente sobre o assunto no julgamento da ADI nº 447, dispondo que a definição de tributo está prevista em lei e o conceito na Constituição. Assim mesmo, o tema nunca foi cobrado em provas de concursos públicos.
 3. Atualmente, as formas alternativas de pagamento de tributos previstas no art. 162, incisos I e II, do Código Tributário Nacional (cheque, vale postal, estampilhas etc), não são mais utilizadas.

STF ao longo dos últimos anos sempre esteve ligada ao alcance da expressão “*na forma e condições estabelecidas em lei*”, constante do art. 156, XI, do CTN⁴.

Vacilou nossa Corte Suprema acerca, em primeiro lugar, da espécie normativa a que pretendeu se referir a LC nº 104/2001 – se lei ordinária ou lei complementar – e, em segundo lugar, acerca do ente federativo competente para edição da referida lei. Afinal, que “*lei*” pode dispor sobre as formas e condições da dação em pagamento apta a extinguir o crédito tributário? Além disso, existe permissão, no ordenamento, para instituição de hipótese de extinção do crédito tributário mediante a dação em pagamento de bens móveis?

Num primeiro momento, o STF decidiu que, em virtude do disposto no art. 146, III, b, da Constituição Federal⁵, apenas a **lei complementar federal** poderia dispor sobre formas de extinção do crédito tributário, não sendo dado à lei ordinária local fazê-lo⁶. Poucos anos depois, **houve mudança no posicionamento** da Suprema Corte, passando-se a admitir que **lei ordinária local** regulasse a melhor forma de quitação do crédito tributário mediante dação em pagamento⁷.

Por fim, veio à tona o **entendimento que predomina até os dias de hoje**, qual seja, o da **inadmissibilidade** da regulação da matéria por **lei ordinária local**. Desta feita, contudo, o fundamento utilizado para a proibição não foi o art. 146, III, b, da Constituição Federal, mas sim, o art. 37, XXI, do mesmo Estatuto Supremo, que enuncia o Princípio da Licitação. Em resumo, entendeu-se que a **dação em pagamento de bens móveis** instituída por lei local como forma de extinção do crédito tributário afrontaria as disposições atinentes às licitações.

Nesse sentido, confira-se a ementa da ADI nº 1.917, julgada em 26/04/2007:

“AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. OFENSA AO PRINCÍPIO DA LICITAÇÃO (CF, ART. 37, XXI). I – Lei ordinária distrital – pagamento de débitos tributários por meio de dação em pagamento. II – Hipótese de criação de nova causa de extinção do crédito tributário. III – Ofensa ao princípio da licitação na aquisição de materiais pela administração pública. IV – Confirmação do julgamento cautelar em que se declarou a inconstitucionalidade da lei ordinária distrital 1.624/1997.” (STF, ADI 1917, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Tribunal Pleno, julgado em 26/04/2007, DJ 24/08/2007).

4. Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

5. CF/88 Art. 146. Cabe à lei complementar: (...)

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: (...)

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

6. STF, ADI 1917 MC, Relator(a): Min. Marco Aurélio, Plenário, julgado em 18/12/1998, DJ 19-09-2003.

7. STF, ADI 2405 MC, Relator Min. Carlos Brito, Plenário, julgado em 06/11/2002, DJ 17-02-2006.

1.2. Prestação compulsória instituída em lei

Como já vimos, a obrigação de pagar tributos independe da vontade das partes; configurada no mundo dos fatos a situação hipoteticamente prevista em lei, surgirá automaticamente a chamada obrigação tributária principal (CTN, art. 113, § 1º). Podemos dizer, portanto, que a compulsoriedade do pagamento de tributos decorre justamente do fato de terem sido instituídos por lei. Não custa lembrar que o tributo é receita cobrada pelo Estado no uso de seu poder de império.

A “lei” instituidora de tributos, como será melhor analisado ao longo desta obra, será, em regra, a **lei ordinária**; contudo, em alguns casos, há previsão expressa no texto da Constituição, a exemplo do que ocorre com os empréstimos compulsórios, de criação de tributos por meio de **lei complementar**. Com o advento da Emenda Constitucional nº 32/2001, cessaram as dúvidas acerca da admissibilidade da instituição de tributos por meio de **medida provisória**, hoje expressamente permitida. O que não se admite de maneira alguma é a criação de tributos por instrumento infralegal, como decretos e portarias. Tal regra não admite exceção.

Mais do que simplesmente criar o tributo, a “lei” **deverá dispor pormenorizadamente sobre cada um dos 5 aspectos da regra matriz de incidência tributária** – a serem estudados nos próximos tópicos. Assim, exemplificativamente, a lei que institui o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN em determinado município deverá estabelecer não só a materialidade tributária, mas também o momento em que se considera devida a obrigação, o âmbito espacial de abrangência da lei, os sujeitos ativo e passivo da exação, bem como alíquota e base de cálculo do imposto.

Não se admite, por exemplo, que a lei limite-se a conferir ao Ente Público ampla liberdade para estabelecer o montante devido a título de tributo, como decidiu recentemente o Superior Tribunal de Justiça; confira-se:

“(...) Na espécie, os valores exigidos à guisa de ressarcimento originam-se do exercício de poderes fiscalizatórios por parte da Fazenda Nacional, para evitar que as empresas produtoras de bebidas incidam em evasão fiscal. Tais atos fiscalizatórios são ínsitos ao poder de polícia de que está investida a União Federal, cuja remuneração pode ser perpetrada por meio da taxa de polícia. Até aqui, mal algum há na conduta do Estado, pois lhe é amplamente permitido criar novas taxas por meio de lei. No entanto, o vício surge na forma como se estabeleceu a alíquota e a base de cálculo da referida taxa. É que o art. 97, IV, do CTN estatui que somente lei pode fixar alíquota e base de cálculo dos tributos. Todavia, a Lei 11.488/2007, em seu art. 28, § 4º, não previu o quantum que deveria ser repassado à Empresa Pública, apenas atribuiu à Secretaria da Receita Federal do Brasil a competência para fazê-lo. Em cumprimento, foi editado o Ato Declaratório do Executivo RFB 61/2008, que estabeleceu como devido o valor de R\$ 0,03 (três centavos de real) por unidade de produto controlado pelo Sicobe. Desta forma, a cobrança do ressarcimento, com base no referido ato infralegal, viola o art. 97, IV, do CTN. (...)”⁸

8. STJ, REsp 1.448.096-PR, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 1º/10/2015, DJe 14/10/2015 (Informativo 571).

Recentemente, contudo, o **Supremo Tribunal Federal** decidiu pela **validade da lei instituidora de Contribuição de Interesse das Categorias Profissionais e Econômicas** que, no ponto concernente à quantificação do tributo, limitara-se a fixar "**tetos aos critérios materiais das hipóteses de incidência**". Na oportunidade, nossa Corte Suprema deixou assentado que **não viola o princípio da legalidade estrita** conferir a atribuição da fixação do **valor exato das anuidades aos conselhos profissionais**, desde que **respeitadas as balizas quantitativas**⁹.

Indo além, nos autos do **Recurso Extraordinário n. 838.284**, o STF chegou a deixar consignado que "o legislador tributário pode valer-se de **cláusulas gerais**", e que as "**taxas** cobradas em razão do exercício do poder de polícia podem ter algum **grau de indeterminação**, por força da ausência de minuciosa definição legal dos serviços compreendidos", concluindo, de maneira extremamente temerária – a nosso sentir –, que "**a ortodoxa legalidade tributária, absoluta e exauriente, deve ser afastada**, em razão da complexidade da vida moderna e da necessidade de adaptação da legislação tributária à realidade em constante transformação"¹⁰."

Doutrina e jurisprudência majoritárias admitem também a atualização monetária do aspecto quantitativo do tributo por meio de simples ato do Poder Executivo (Decreto), desde que não seja utilizado índice superior ao índice oficial de correção monetária.¹¹

Também a **data de recolhimento do tributo**, por não constar do rol do art. 97 do CTN, **pode ser fixada por meio de instrumento infralegal**, sem que isso implique desobediência ao princípio da legalidade.¹²

Nesse sentido, confira-se enunciado de Súmula Vinculante editado pelo Supremo Tribunal Federal:

***Súmula Vinculante n. 50 do STF:** "Norma legal que altera o prazo de recolhimento de obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade."*

1.3. Prestação que não constitui sanção por ato ilícito

O surgimento da obrigação de pagar tributos nunca poderá decorrer da prática de um ato ilícito. É nesse sentido que deve ser entendida a expressão "*que não constitui sanção por ato ilícito*", contida no art. 3º do CTN. O pagamento de tributos pelos membros da sociedade – pelo menos por parte daqueles que detêm a chamada capacidade contributiva – encontra inspiração nas ideias de solidariedade social e colaboração de todos para os gastos públicos, não podendo, portanto, ser encarado como verdadeira punição.

9. STF, ADI 4697/DF, rel. min. Edson Fachin, julgamento em 6-10-2016 (Informativo n. 842).

10. STF, RE 838284/SC, rel. min. Dias Toffoli, julgamento em 6-10-2016 (Informativo n. 842).

11. **Súmula n. 160 do STJ:** É defeso, ao Município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária.

12. Nesse sentido, dentre outros, confira-se: STF, RE 203684, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Primeira Turma, julgado em 20/05/1997, DJ 12-09-1997;

Eventualmente, a situação hipoteticamente prevista em lei pode se concretizar, no plano fático, em decorrência de práticas ilícitas, a exemplo do que ocorre com a disponibilidade de renda oriunda do tráfico ilícito de entorpecentes. Aqui, o pagamento do Imposto de Renda será devido, haja vista que referido tributo, nos moldes do disposto em lei, incidirá sobre qualquer disponibilidade econômica ou jurídica de renda, não importando a origem dos recursos. Tem-se exemplo clássico do **princípio pecúnia non olet** (o dinheiro não tem cheiro).

O que o art. 3º do CTN veda é que a lei instituidora do tributo já preveja, como ensejadora de obrigação tributária, uma conduta contrária à lei. Em outras palavras, a hipótese de incidência deve conter uma conduta lícita (aspecto material da regra matriz de incidência, a ser estudado em breve) que, praticada em determinado local, faz surgir, num dado instante temporal, a obrigação de pagar o tributo. No plano dos fatos, contudo, a situação prevista em lei pode decorrer de uma atividade ilícita.

As multas, que inclusive poderão decorrer do não adimplemento das obrigações tributárias principal e acessória¹³, é que possuem a natureza de sanção por ato ilícito. Por configurarem verdadeiras punições, a elas se aplica regime jurídico diverso daquele aplicável aos impostos, às taxas e às contribuições, podendo referidas exações, exemplificativamente, serem instituídas por instrumento infralegal.

Nesse sentido, a jurisprudência dos Tribunais Superiores encontra-se repleta de julgados em que se admite a fixação de multas tributárias em patamares bastante elevados (superiores, por exemplo, a 70% do valor do tributo) sem que isso configure afronta ao princípio da vedação ao efeito confiscatório dos tributos. Argumenta-se, em linhas gerais, que os limites para caracterização de confisco, no caso das multas, justamente em razão de sua natureza punitiva, devem ser mais elevados do que aqueles aplicáveis aos tributos.¹⁴

Sobre as principais diferenças existentes entre tributos e multas, confira-se o quadro abaixo:

Tributos	Multas
Prestação que não constitui sanção por ato ilícito	Sanção por ato ilícito
Obrigação de pagamento surge sempre em virtude da verificação, no mundo dos fatos (fato gerador) da situação hipoteticamente prevista em lei	Pode decorrer do inadimplemento da obrigação principal ou da obrigação acessória

13. CTN: Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

14. Dentre outros, confira-se: RE 733656 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 24/06/2014, PUBLIC 15-08-2014.