

“Pro memoria” de palestra sobre “Planejamento tributário: limites objetivos e oponibilidade ao fisco”, no I Congresso IBDT/AJUFE de Direito Tributário Brasileiro, em 6.3.2008

Ricardo Mariz de Oliveira

Primeira parte

- o tema desta exposição e o título deste congresso sugerem duas observações iniciais:

- o congresso é de Direito Tributário Brasileiro, logo vou me ater ao direito brasileiro, observando o que ele diz, sem me importar com regras aplicáveis no direito comparado

- o tema pede análise de limites objetivos, o que sugere a possibilidade de limites subjetivos

- nisto tenho duas observações: (1) na atividade judicante nota-se muita influência de convencimentos subjetivos, motivados pelas circunstâncias dos casos

(2) já na atividade acadêmica, ainda que voltada para a prática, como a que estamos desenvolvendo agora, não podemos ficar sujeitos a esses subjetivismos, cabendo-nos encontrar os conceitos exatos e objetivos

- quanto à atividade judicante:

- a jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda em menos de dez anos oscilou de uma posição teórica muito rica, porém com atenção superficial sobre os fatos, para um posição muito rigorosa em que os fatos são sobrelevados, porém muito pobre em teoria; espero que ela encontre seu equilíbrio

- as fundamentações das mais recentes decisões (que até podem estar corretas nas conclusões “in casu”) perdem-se em afirmações teóricas contraditórias entre si e sem o necessário embasamento jurídico, enxergando simulação onde não existe simulação, ou confundindo elementos próprios da desconsideração da personalidade jurídica com elementos próprios do abuso no exercício do direito de contratar sociedade, ou generalizando afirmações e conclusões onde não cabem generalizações; cheira-se a fraude, mas não se determina com correção aonde ela se encontra perante o direito positivo; impera o “achismo” subjetivo

- mas vou me limitar à teoria do planejamento tributário, onde fugir do subjetivo e procurar o objetivo é fugir de teorias pessoais, por mais bem construídas que sejam, e é procurar o regime legal vigente e aplicável, observando a sua harmônica organicidade, sem desprezar qualquer elemento que seja

- isto se impõe principalmente por se tratar de tributos, cujo regramento jurídico constitucional está construído sobre a fundação do princípio da legalidade, que é limite do poder de tributar, o qual deve ser visto objetivamente, em sua essência substancial e não apenas formal

- quanto à oponibilidade ou não ao fisco, virá como consequência de uma postura objetivamente lastreada no ordenamento jurídico

Segunda parte

- “planejamento tributário”, graças a infundáveis abusos, em certos setores virou sinônimo de engendramento de meios escusos para deixar de pagar tributos que seriam devidos

- contudo, visto sob a perspectiva do direito tributário, qualquer que seja o nome dado ao fenômeno, podemos adentrar num terreno não preconceituoso, que distingue elisão (elidir licitamente) de evasão (fugir ilicitamente), ou termos análogos

- importante observar que ambos os resultados de economia fiscal são conseqüências de consciente (ato de vontade) organização ou reorganização da vida patrimonial da pessoa, sendo a diferença entre as duas situações caracterizada pelo resultado ser lícito ou ilícito (chamo atenção para que falei em resultado lícito ou ilícito, mas antecipo que um ou outro depende da licitude ou ilicitude dos atos da pessoa, o que vai desaguar na questão da oponibilidade ou inoponibilidade ao fisco)

- então a expressão planejamento tributário, ou planificação tributária, ou gestão tributária, ou organização patrimonial tributária, perde seu caráter pejorativo (parodiando Humberto Ávila ¹), até porque se insere no exercício de um direito, que, como todo exercício de direito, deve ser regular e não abusivo, além de que coincide com anseios humanos elementares, motivo pelo qual nem moralmente é condenável, como proclama Hugo de Brito Machado ², com esteio no grande Alfredo Augusto Becker e em Albert Hensel

¹ Conferência em outubro de 2006 perante o XX Congresso Brasileiro de Direito Tributário promovido pelo Instituto Geraldo Ataliba – Instituto Internacional de Direito Público e Empresarial – IDEPE, reproduzida sob o título “Planejamento Tributário” na “Revista de Direito Tributário” n. 98, p. 74.

² “Elisão e Evasão Fiscal - Caderno de Pesquisas Tributárias - Vol. 13”, 1988, co-edição da Editora Resenha Tributária e do Centro de Estudos de Extensão Universitária, p. 449.

Terceira parte

- no terreno objetivo, sabemos (ninguém contesta mais, embora por fundamentos variados) que o direito à elisão fiscal tem suporte constitucional

- para mim, a essência do fundamento constitucional reside na distinção ontológica (mas também legislada) entre tributo e confisco (ambos sendo subtrações do patrimônio particular), dado o caráter inconstitucional e imotivado deste, e o caráter constitucional daquele, motivado pela ocorrência de fatos no mundo real, que a CF atribui à competência tributária deste ou daquele ente federado

- todavia, a competência é outorgada pela CF, e a criação dos tributos é realizada pela lei ordinária, por meio de referências meramente hipotéticas a fatos com conteúdo econômico, cuja existência real é falível

- e nessa falibilidade da sua ocorrência está inserida a liberdade da pessoa (que não é contribuinte) praticar ou não aquilo que até então é mera HI; ninguém contesta que a pessoa não está obrigada a incorrer no FG

- realmente, se a pessoa fosse compelida a praticar o FG (i. é, a HI realizada materialmente) ou a fazê-lo da maneira a mais onerosa para o seu patrimônio, não haveria distinção entre tributo e confisco, servindo a HI, de realização compulsória, como mero pretexto para não haver a pura e simples entrega de recursos ao poder público

- está aí a gênese do direito à elisão fiscal, simplesmente no direito da pessoa não ser compelida a ter que pagar tributo por não poder ser compelida a praticar o FG, ou o FG mais oneroso

- portanto, é a pessoa que pratica o FG e incorre em obrigação tributária, tornando-se contribuinte; ou é a pessoa que não pratica o FG e, quanto a este, não se torna contribuinte; assim como é a pessoa que se torna contribuinte de uma obrigação tributária menos onerosa do que outra(s), conforme o que praticar

- estamos, pois, perante um limite objetivo, que se esteia no princípio da legalidade, na distinção entre obrigação tributária e confisco, na liberdade de fazer ou não fazer, no direito de propriedade com todos os seus atributos (inclusive o de protegê-lo), na liberdade da iniciativa privada, tudo isto desaguando na magnífica definição de FG dada pelo art. 114 do CTN (FG da obrigação tributária principal é a situação necessária e suficiente à sua ocorrência)

Quarta parte

- hoje em dia ninguém mais discute que existe esse direito; discutem-se os seus limites, pois todo direito deve ser exercido regularmente, o que implica em ele poder ser exercido de maneira abusiva

- são três os requisitos da elisão lícita, que a doutrina construiu pacientemente ao longo do tempo, e todos os três são objetivos, embora na sua aplicação prática, como é inerente ao direito, haja situações em que fatos sejam de difícil prova e/ou a lei requeira atenção especial na sua devida interpretação, para poder ser corretamente aplicada

Primeiro - prática dos atos ou negócios jurídicos conducentes à economia fiscal, ou omissão da sua prática, antes da ocorrência do fato gerador, uma vez que após tal ocorrência já existe a obrigação tributária, que não mais pode ser elidida ou modificada

- são sempre atos ou negócios jurídicos, eis que as obrigações tributárias sempre atingem o patrimônio individual, ou os atos de sua mutação (alienação, aquisição, etc); como o patrimônio é universalidade jurídica, ou seja, complexo de relações jurídicas com conteúdo econômico, que atribuem direitos e obrigações ao titular do patrimônio (Código Civil de 1916, art. 57³; código atual, art. 91⁴), sua existência e suas alterações somente podem decorrer de atos ou negócios jurídicos; ressalvam-se apenas os FG que sejam situações de fato, conforme o CTN, art. 116-I, os quais, embora de alguma maneira também interfiram com patrimônios, são elididos simplesmente pela não ocorrência do fato

- mas na maioria dos casos são atos ou negócios jurídicos que geram incidências tributárias, ou não as geram, ou podem modificar os elementos que as vão constituir, i é, são atos ou negócios jurídicos os instrumentos da elisão; isto é válido para os FG que sejam situações jurídicas (CTN, art. 116-II), e também para o IR e a CSL, cujo FG é aumento patrimonial, e cuja BC corresponde à multidão de fatores positivos e negativos que afetam o patrimônio no período-base, produzindo o seu acréscimo, portanto, sempre relações jurídicas que o aumentam ou diminuem, e que se constituem nos elementos da sua BC

- por isso, e à míngua de norma em contrário, não prevalece no Brasil a interpretação pelos efeitos dos atos, que contrapõe a substância econômica à chamada “forma jurídica”; aliás, além de reiterada oposição doutrinária e jurisprudencial⁵, a teoria do abuso de forma estava incluída no art. 14 da Medida Provisória n. 66 como indicador de dissimulação, mas foi repelida pelo Congresso ao editar a L. 10637, sendo expulsa definitivamente do ordenamento jurídico, aonde antes já não encontrara entrada, pois já estivera no projeto do CTN⁶, mas não foi mantida no texto da L. 5172; destarte, para ser implantada, requer uma norma explícita, cuja validade constitucional dependerá da sua extensão

³ “Art. 57 – O patrimônio e a herança constituem coisas universais, ou universalidades, e como tais subsistem, embora não constem de objetos materiais.”

⁴ “Art. 91 - Constitui universalidade de direito o complexo de relações jurídicas, de uma pessoa, dotadas de valor econômico.”

⁵ Basta citar Supremo Tribunal Federal, Pleno, recursos extraordinários n. 94580-6-RS, julgado em 30.8.1984, e 116121-3-SP, decidido em 4.10.2000.

⁶ O art. 74 do projeto dizia: “Art. 74 - A interpretação da legislação tributária visará sua aplicação não só aos atos, fatos ou situações jurídicas nela nominalmente referidos, como também àqueles que produzam ou sejam suscetíveis de produzir resultados equivalentes.”

Segundo - prática dos atos ou negócios jurídicos que acarretem a economia fiscal com inteira observância das normas legais a eles aplicáveis, pois somente assim se dá a produção dos efeitos jurídicos desejados pela pessoa

Terceiro - inexistência de simulação na prática desses atos ou negócios; a despeito de que simulação seja causa de nulidade (antes anulabilidade) do ato ou negócio jurídico (estando, pois, inserida no segundo requisito), é destacada como um terceiro requisito por se tratar do vício mais comum nos planejamentos tributários evasivos (ilícitos), tanto que acabou por desaguar na introdução do parágrafo único do art. 116 do CTN, através da LC. 104

- quanto ao art. 116, parágrafo único, quero apenas dizer, perante autores que sustentam que “dissimulação” é qualquer meio, que não a simulação, de adulteração ou ofuscação da realidade do FG e dos seus elementos constitutivos:

- etimológica e juridicamente “dissimulação” é simulação relativa, o que no mínimo também inclui a simulação no parágrafo único do art. 116

- não tem serventia dizer que o art. 149-VII do CTN já tratava da simulação, porque ele disciplina uma espécie de lançamento que também cabe no caso de dissimulação, e não se refere apenas à simulação, mas também a dolo e fraude, que são elementos possivelmente (geralmente) existentes na “dissimulação”, qualquer que seja o sentido da palavra; lembro que Heleno Taveira Tôres sustenta serem fatores existentes na elusão fiscal, segundo sua terminologia⁷

⁷ “Direito Tributário e Direito Privado”, Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 17.

Quinta parte

- são apenas esses três os requisitos para elisão fiscal, e são suficientes para, bem entendido o direito e devidamente provados os fatos, combater todos os casos concretos de evasão fiscal

- não há um quarto requisito, porque no direito tributário brasileiro não existe norma de regência do direito à elisão fiscal, através da qual se teria limites objetivos ao seu exercício, norma esta que Hamilton Dias de Souza e Hugo Funaro demonstram deveria ter estatura complementar da CF, face ao art. 146⁸; acrescento que, ainda assim, tal norma não poderia excluir o direito à livre organização, ou estabelecer barreiras indiretamente contrárias à aplicação dos limites constitucionais do poder de tributar

- autores também propugnam que as definições dos ilícitos civis não se prestam à definição dos ilícitos tributários, inclusive quanto a este tema, e têm razão na perspectiva acima

- mas a verdade é que os ilícitos civis interferem objetivamente com o tema, face ao segundo requisito da elisão, de modo que a estruturação de uma economia fiscal baseada num ato ou negócio jurídico (ou conjunto de atos ou negócios jurídicos) que represente abuso no exercício de direitos em geral, ou no exercício da liberdade de contratar, invalida o resultado fiscal por não ser hábil a produzir efeito, tanto quanto se o resultado for obtido através de atos simulados ou com fraude à lei

- se uns atos ou negócios são nulos e outros são ilícitos, o resultado é o mesmo, pois os nulos não produzem efeitos, e os ilícitos obrigam a reparar os danos

- daí a doutrina e a jurisprudência (de qualquer época) se valerem dos conceitos de simulação do antigo art. 102 e do atual art. 167⁹, e propugnarem corretamente pela prova da sua existência através de indícios densos e consistentes da desconformidade entre a vontade interna e o ato ostensivo, embora ultimamente algumas decisões tenham “derrapado” na aplicação dos conceitos corretos em algumas situações em que não houve simulação, mas abuso no exercício de algum direito

- daí mesmo a jurisprudência dever observar mais atentamente os vícios que podem afetar a validade dos atos ou negócios jurídicos que tenham acarretado economia de tributos, valendo-se dos art. 187 e 188-I para o abuso no exercício de direitos¹⁰, do art. 421 para os limites da liberdade de contratar¹¹, e do art. 166-VI quanto à fraude à lei¹², sabendo distinguir onde haja norma imperativa passível de ser fraudada

⁸ “A Insuficiência de Densidade Normativa da ‘Norma Antielisão’ (art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional)”, cujo texto foi publicado pela “Revista Dialética de Direito Tributário” n. 146, p. 61.

⁹ “Art. 167 - É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma. Parágrafo 1º - Haverá simulação nos negócios jurídicos quando: I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.”

¹⁰ “Art. 187 - Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes. Art. 188 - Não constituem atos ilícitos: I - os praticados em legítima defesa ou no exercício regular de um direito reconhecido;”

¹¹ “Art. 421 - A liberdade de contratar será exercida em razão e nos limites da função social do contrato.”

Sexta parte

- através do caminho até aqui percorrido se chegará objetivamente à identificação da ocorrência de elisão ou de evasão

- falei em atos ou negócios jurídicos praticados com a intenção de economizar tributos, que podem ser elisivos ou evasivos, porque tal intenção não é ilícita, até ao se constatar outros limites objetivos, que estão no art. 140 (o falso motivo só vicia a declaração de vontade quando expresso como razão determinante), no art. 166-II (nulidade quando o objeto for ilícito), no art. 166-III (nulidade quando o motivo determinante comum for ilícito), e nos próprios art. 187 e 421, quando tratam da função econômica ou social dos direitos e dos contratos, ou seja, da sua causa (função prática atribuída pela lei ¹³), que não se altera qualquer que seja o motivo da pessoa para a sua prática (a compra e venda é sempre compra e venda, com a respectiva função, quer o comprador tenha comprado o bem com a intenção de revendê-lo, ou para entesourá-lo ou o para dar de presente a alguém, ou por qualquer outro motivo; do mesmo modo, o motivo de economia fiscal, que não é ilícito, não interfere com a função do direito ou do contrato, e não o prejudica, se for lícito o objeto do ato ou negócio jurídico)

- a propósito, recorde que a falta de propósito negocial, igualmente constante da MP 66 como indicadora de dissimulação, também não logrou ingresso no ordenamento jurídico, de modo que somente pode ser utilizada dentro de um quadro indiciário da existência ou não de simulação ou outra irregularidade, jamais como requisito condicionante da elisão

- na realidade da vida, cujos fatos muito nos ensinam, tempos inúmeros exemplos de legítimos atos praticados regularmente apenas para economizar algum tributo

¹² “Art. 166 É nulo o negócio jurídico quando: VI - tiver por objetivo fraudar lei imperativa;”

¹³ Moreira Alves, “As Figuras Correlatas da Elisão Fiscal”, Revista Fórum de Direito Tributário, n. 1, p. 11.

Sétima parte

- um último limite está na ponderação dos princípios constitucionais ¹⁴

- de um lado: legalidade, segurança jurídica, proibição do confisco e da tributação com efeito confiscatório, direito de propriedade, liberdade de fazer ou não fazer, livre iniciativa

- de outro lado: solidariedade social, capacidade contributiva, isonomia

- é unânime o entendimento doutrinário de que princípios não são absolutos e não se revogam, mas se harmonizam e se ponderam para que as contrariedades eventuais sejam superadas caso a caso pela prevalência dos mais específicos ou que protejam o bem mais relevante

- portanto, os do segundo lado, com seu conteúdo abstrato (como ocorre com qualquer princípio), não podem afastar os do primeiro lado, no mínimo em virtude da sua especialidade e da sua concreção através das normas das leis complementares e ordinárias, e mesmo dentro da própria CF, além da sua predominância por seu caráter de proteção da pessoa contra o Estado no bojo da nossa Constituição garantista, como diz Humberto Ávila

- ademais, capacidade contributiva não significa (apenas) obrigação de contribuir, eis que também é direito do contribuinte de não ser tributado acima dela, além de que a sua medição é dada caso a caso segundo a graduação da tributação pelas respectivas normas de incidência; vale dizer, capacidade contributiva não é inerente à pessoa ou ao seu patrimônio (em relação aos quais é mera potencialidade), nem é herdada (salvo quanto ao ITCM); tanto que um rico e um pobre, ao praticarem o mesmo FG com a mesma BC, são tributados por igual, dado que nesse fato revelam igual capacidade contributiva quanto à respectiva obrigação tributária, cuja capacidade se esgota com o seu cumprimento

- assim, somente quando objetivamente manifestada capacidade contributiva pela prática dos atos ou negócios geradores de incidência há a obrigação tributária; “mutatis mutandis” quando a prática revela não incidência ou menor incidência, este é o limite material e quantitativo (objetivo) da capacidade contributiva

- e isonomia somente pode significar tributar por igual quem tenha revelado igual capacidade contributiva, ou não tributar por igual duas ou mais pessoas que não a tenham revelado por seus atos; mais concretamente, isonomia é não tributar quem não tenha adentrado no FG, e tributar quem o tenha

- anti-isonômico seria, invocando uma capacidade contributiva imaginária, ideal ou ideológica, tributar quem não adentrou no FG apenas porque poderia ter adentrado, e porque outros que adentraram sujeitaram-se à tributação

- além disso, capacidade contributiva e isonomia vêm após a ocorrência do FG, ao passo que a elisão deve anteceder essa ocorrência

- por fim, solidariedade social não significa obrigatoriedade de praticar o FG, ou FG de obrigação mais onerosa, assim como a função social da propriedade não significa a

¹⁴ Sem adentrar na discussão da distinção entre princípios e normas ou regras.

obrigatoriedade de ceder um cômodo vazio para abrigar sem-tetos, e o uso social da propriedade rural improdutiva não pode se dar à revelia do proprietário a não ser por via de desapropriação com justa indenização

Oitava parte

- resta a questão da inoponibilidade ao fisco, de atos ou negócios jurídicos válidos perante o direito tributário; alguns acórdãos proclamam que a questão deixou de ser de validade, mas de inoponibilidade ao fisco, ou de ineficácia perante o fisco

- a isto tenho a dizer apenas o seguinte, em complemento ao que já foi dito:

- qual o fundamento legal para tal afirmação?

- ante o princípio da legalidade, se a obrigação tributária é “ex lege”, o que justifica o fisco pairar acima da lei?

- por tudo quanto foi dito, são inoponíveis ao fisco os atos ou negócios viciados por nulidade ou ilicitude, independentemente de prévia desconstituição judicial ou declaração judicial de nulidade ou ilicitude, aspecto este já superado no passado quando se discutia os efeitos fiscais dos atos simulados, à vista do art. 152 do CC/1916, atual art. 177¹⁵

- mas os atos ou negócios lícitos são, sim, oponíveis ao fisco, porque têm eficácia para mudar o mundo econômico, e os tributos incidem ou não incidem sobre os efeitos econômicos desses atos ou negócios (direito de sobreposição; CTN, art. 109)

- a inoponibilidade deles somente poderia ser argüida se houvesse uma norma antielisão no Brasil (a propósito, não considero que o parágrafo único do art. 116 o seja¹⁶)

- se as mutações patrimoniais, promovidas em virtude da licitude e eficácia dos atos ou negócios jurídicos, conduzirem as partes a uma situação necessária e suficiente à ocorrência do fato gerador (art. 114 do CTN), haverá obrigação tributária exatamente como estiver legalmente definida na respectiva norma de incidência

- mas se as mutações patrimoniais promovidas em virtude da licitude e eficácia dos atos ou negócios jurídicos conduzirem as partes a uma situação não necessária e não suficiente à ocorrência de fato gerador, não haverá obrigação tributária, ou ainda, se as mutações patrimoniais promovidas em virtude da licitude e eficácia dos atos ou negócios jurídicos conduzirem as partes a uma situação necessária e suficiente à ocorrência de fato gerador de menor onerosidade do que a prevista para outras situações, haverá esta obrigação tributária menos onerosa, nos exatos limites da respectiva norma de incidência

- e não procede a invocação do art. 118 do CTN¹⁷ para tentar justificar a alegada inoponibilidade dos atos lícitos ao fisco, ao argumento de que esse dispositivo declara que a definição do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos

¹⁵ “Art. 177 - A anulabilidade não tem efeito antes de julgada por sentença, nem se pronuncia de ofício; só os interessados a podem alegar, e aproveita exclusivamente aos que a alegarem, salvo o caso de solidariedade ou indivisibilidade.”

¹⁶ Conforme: “A Elisão Fiscal ante a Lei Complementar n. 104”, na coletânea “O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104”, Editora Dialética, 2001, p. 245; e “Reinterpretando a norma antievasão do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional”, Revista Dialética de Direito Tributário n. 76, p. 81.

¹⁷ “Art. 118 - A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se: I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos; II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.”

efetivamente praticados, pelo que deveriam prevalecer seus efeitos substanciais; acontece que o mesmo dispositivo também declara que a definição do fato gerador é interpretada com abstração dos efeitos dos atos efetivamente praticados, o que pode deixar o seu leitor atônito, por serem irrelevantes a validade jurídica dos atos (inciso I) e também os seus efeitos (inciso II); então, o que é relevante?

- a correta exegese do art. 118 explica que o seu sentido exato nada tem a ver com a discussão que se trava quanto à licitude dos atos produtores de economia fiscal, e que sua a inteligência depende da natureza do fato gerador, entre as duas espécies possíveis e descritas no “caput” do art. 116¹⁸, isto é, fatos geradores que sejam situações de fato (inciso I do art. 116, que se associa ao inciso I do art. 118, aqui sendo irrelevante investigar validade jurídica, pois interessa apenas o efeito do fato¹⁹) e fatos geradores que sejam situações de direito (inciso II do art. 116, que se associa ao inciso II do art. 118, na qual é relevante investigar validade jurídica²⁰)

- submeto, pois, à meditação de todos, o meu modo de pensar quanto aos limites objetivos do chamado “planejamento tributário”

rmo01008.doc

¹⁸ “Art. 116 - Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.”

¹⁹ Por exemplo, o FG do imposto de importação é a entrada do bem no território nacional, a qualquer título jurídico, que, pois, não interfere com ele.

²⁰ Por exemplo, o FG do imposto sobre a transmissão onerosa de bens imobiliários somente ocorre se tiver havido a transmissão da propriedade segundo as normas do direito privado, além de que o bem cuja propriedade se transmitiu seja definido como imóvel pelo direito privado.