

O PODER DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA PARA DESCONSIDERAR OS NEGÓCIOS JURÍDICOS COM FINS TRIBUTÁRIOS

*João Ricardo Nunes Dias de Pinho**

1. Delineamento do Tema.

A alta carga tributária não é um problema atual e nem tampouco genuinamente brasileiro como fazem crer alguns, mas sim uma questão que tornou-se uma constante nos demais países, principalmente naqueles do mundo ocidental. Por essa razão é que, para uma grande parte dos cidadãos, a economia fiscal tornou-se não uma forma encontrada para incrementar os lucros, mas para garantir-lhes a sobrevivência, sobretudo das entidades empresariais. Desses fatos sociológicos e econômicos deflui-se o emblema jurídico que nos propusemos a analisar, qual seja, até que ponto essa economia permanece dentro os limites da legalidade, furtando-se de entremear por caminhos condenados pela nossa legislação. Limites que têm sido tratados pela doutrina jurídica como o divisor de águas entre os conceitos de elisão fiscal e evasão fiscal, dos quais cuidaremos de maneira mais detalhada adiante. Nesse momento refreamo-nos em detalhar, sinteticamente, os fatos sociais que impulsionaram o legislador a editar o parágrafo único do CTN por intermédio da Lei Complementar 104/2001. Aconselhável assim, passarmos em revista a redação do § único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, vejamos:

“Art. 116.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.”

É dessa redação que se suscitou, tão logo após a promulgação da Lei Complementar 104/2001, um número considerável de teses, dos mais variados fundamentos, o que enriqueceu a ciência jurídica com discussões acaloradas, que quando não tencionaram apresentar conclusões incisivas sobre o tema, ao menos revelaram-se bastante úteis como exercício reflexivo. Discussões, que é bem verdade, já datam de alguns meses, o que faz desse trabalho um estudo não tão ‘em voga’. Entretanto essa característica de nosso estudo não decorre do acaso, mas sim de boa cautela recomendada aos novéis estudiosos do Direito

** Professor de Direito Tributário na UFMS e Advogado.*

Tributário como é nosso caso. Tudo isso serve bem para posicionar nossa real pretensão, que refoge de qualquer intento novador, mas cinge-se tão somente a fazer um apanhado sobre o tema já bem debatido e apresentar-lhe algumas considerações que reputamos interessantes para solucionar o emblema a que aludimos. E como passo inaugural de nossa investida, cabe-nos equacionar quais os pontos a que estarão atrelados o presente trabalho, o que fazemos abaixo delimitando os tópicos de que trataremos, vejamos:

- a) Evento, fato e fato jurídico e suas distinções, premissa necessária para o desenvolvimento do trabalho;
- b) A presença do Princípio da Tipicidade e da Estrita Legalidade em nosso ordenamento jurídico, e o real alcance de seus conceitos;
- c) Algumas anotações acerca do ato administrativo de lançamento;
- d) A distinção do conceito jurídico de simulação e do conceito ordinário em nossa língua de dissimulação;
- e) O vocábulo ‘desconsiderar’;
- f) A constitucionalidade da regra antievasiva insculpida no parágrafo único do artigo 116 do CTN;

Feitas essas considerações, passemos então às considerações técnicas sobre o tema na ordem acima escalonada.

2. Evento, fato e fato jurídico e suas distinções, premissa necessária para o desenvolvimento do trabalho.

Como toda a reflexão jurídica, esse estudo não poderia deixar de assentar as premissas em que se fixa, sob pena de esvaziar a estrutura lógica necessária para qualquer ponderação com o mínimo de intento científico. E para nós, necessário será descortinar a penumbra que posta-se sobre as expressões ‘evento’, ‘fato’ e ‘fato jurídico’, eis que no mais das vezes são tomadas como sinônimas no discurso jurídico.

Pois bem, nada mais coerente e prudente do que darmos início às nossas descrições com as palavras do Prof^o Tércio Sampaio Ferraz, para quem “é preciso distinguir entre *fato* e *evento*. A travessia do Rubicão por Cesar é um *evento*. Mas ‘Cesar atravessou o Rubicão’ é um fato. Quando, pois, dizemos que ‘é um fato que Cesar atravessou o Rubicão’ conferimos *realidade* ao *evento*. ‘Fato’ não é pois *algo* concreto, sensível, mas um elemento lingüístico capaz de organizar um situação existencial como realidade.”¹

Fácil observar então que o ‘fato’ não pertence ao mundo fenomênico, residência do evento, estando presente nas estruturas lingüísticas que construímos, ou seja, é a atividade humana que reconhecendo o acontecimento do evento constrói um fato, utilizando-se das várias camadas de linguagem existentes, linguagem falada, escrita, etc. Todavia, nesse sentido impõe-se uma observação, a de que os fatos estão sempre ligados

¹ *In*, Fundamentos Jurídicos da Incidência, Paulo de Barros Carvalho, Saraiva, p. 86.

aos eventos, pois o evento é a razão de existir dos fatos, melhor dizendo, o homem não elabora um 'fato' pura e simplesmente, este só tem lugar quando nos referimos a um evento, esta é a razão por que a doutrina assenta que, independentemente da modalidade do discurso empregada, o 'fato' sempre terá um conteúdo de referenciabilidade.

Já nesse momento podemos intuir que o 'fato' necessariamente deverá estar sintonizado dentre um intervalo de tempo e espaço previamente definidos, sim porque não há como o homem construir um 'fato' sem surpreender a ocorrência de um evento, e para que se possa surpreender a ocorrência de um evento, este há de se dar em um momento temporal e local específicos, assim o 'fato' como relato daquele evento, sempre utilizará o verbo no passado ou no presente, não sendo permitido seu emprego no futuro, em virtude de que não há como acometer algo que não ocorreu. Contudo, isto não inibe que o homem venha a cogitar da ocorrência de um evento no futuro, note-se que nesse caso o evento ainda não ocorreu, modo pela qual não pode ser constatado, mas pode ser cogitado. E com o intuito de selecionar e destacar determinados eventos que poderão ocorrer, cabe ao homem nominá-los um a um (forma tabular), ou lançar mão da caracterização desses, delineando as características que o evento, quando ocorrer, deverá conter para integrar o conjunto 'x' (forma de construção)². À guisa de ilustração, podemos comparar tal situação àquela em que se dá na organização de um encontro jurídico. Imagine-se que a organização de determinado congresso, justificando o valor cobrado pela sua inscrição, restrinja a participação dos interessados tão somente àqueles que devidamente quitaram o valor exigido por aquela. Poderia então, fazê-lo de duas formas: (i) aponto em uma lista o nome de todos aqueles que cumpriram a exigência mencionada (tabular) ou (ii) permitindo o ingresso no recinto somente daqueles que portassem um crachá devidamente especificado (construção). Observemos que os funcionários do cerimonial responsáveis pelo controle na entrada do recinto, embreariam-se em situações distintas para a realização de seus trabalhos, no primeiro caso, apenas confeririam o nome de cada indivíduo e sua presença na lista previamente emitida, enquanto que na segunda hipótese, ter-se-ia uma verificação se cada indivíduo detinha o critério de caracterização determinado pela comissão organizadora, qual seja, o porte de crachá específico. Tudo isso para afirmarmos que ao referimo-nos a eventos possíveis (cogitação), não estamos laborando em campo fático, mas hipotético. O que já não ocorre quando constatamos a ocorrência de um evento e relatamo-o no presente ou passado, neste caso o nosso exercício é de verificação, constatação, ou como prefere Paulo de Barros Carvalho³, protocolar.

Uma outra observação importante está relacionada à teoria das provas, eis que se o fato é o relato de um evento, com sabermos que o fato narrado por quem de direito corresponde ao acontecimento do evento tal qual ele se deu? Para o direito esta dúvida é solucionada pela teoria das provas, selecionando nosso ordenamento uma variedade de objetos que podem ser utilizados pelos empreendedores da narrativa fática para comprovarem a sua correspondência com a alteração dada no mundo fenomênico. Isto implica afirmar que

² Ob. cit., p. 87.

³ Ob. cit., p. 88

um enunciado fático somente subsistirá caso sustente-se ante as provas admitidas em direito. Vale consignar que uma confusão não pode ser feita, que diz respeito à presunção da veracidade dos atos administrativos, eis que nesse caso em hipótese alguma se está dispensando a teoria das provas, apenas para uma melhor eficácia da atividade administrativa protela-se a confrontação daquele enunciado para com as provas selecionadas.

Derradeiramente, cabe ainda dizer que ‘fato jurídico’ não detém outro significado senão aquele próprio dos ‘fatos’, com a ressalva de que aqui está agregado ao adjetivo ‘jurídico’, ou seja, podemos então interpretar tal expressão como o relato dos eventos na linguagem considerada pelo direito. É o que se dá por exemplo com a norma individual e concreta de incidência tributária, em seu antecedente encontraremos um enunciado de caráter denotativo, o qual só podemos considerar para efeito de realização do juízo implicacional, caso aquela tenha sido construída no instrumento previsto pelo direito, que nesse caso é o lançamento.

Dessas considerações podemos inferir que (i) evento é a ocorrência que altera o mundo fenomênico, (ii) fato é o relato dessa ocorrência através de uma linguagem e (iii) fato jurídico é o relato de um evento em linguagem jurídica, que é aquela prevista no próprio ordenamento jurídico.

3. A presença do Princípio da Tipicidade e da Estrita Legalidade em nosso ordenamento jurídico, e o real alcance de seus conceitos.

A nossa Constituição Federal é bem clara no que diz respeito à legalidade, ordenando que qualquer ação ou omissão só se dará em virtude de lei. Na matéria tributária, precavendo-se dos arroubos fazendários das autoridades administrativas, o constituinte resolveu ser mais minucioso no que diz respeito à regra da legalidade, não contentando-se com aquela genérica insculpida no inciso II do art. 5º da Carta Magna, fazendo portanto inserir no inciso I de seu artigo 150 o princípio da estrita legalidade, que nos revela a necessidade de que a lei tributária, no intento de criar um tributo, descreva precisamente quais os elementos que implicam diretamente no seu pagamento, v.g. *o que lhe desencadeia, qual é o seu montante*, entre outras coisas. Prosseguindo, ver-se-á que a atenta doutrina destacou desse princípio um outro que lhe complementa, trata-se do princípio da tipicidade, que impõe a necessidade de que todos os elementos capazes de permitir que a autoridade administrativa identifique o fato que desencadeia a obrigação tributária estejam descritos na lei. Expliquemos melhor, é que para a lei criar um tributo se faz necessário que ela diga qual (s) é (são) o (s) fato (s) que dá origem à obrigação tributária, notoriamente conhecido pela expressão ‘fato gerador’. Atente-se que o princípio da tipicidade não tem origem em um mero subjetivismo doutrinário, ele está encartado, sem qualquer dúvida, na Carta Magna, pois sem ele a estrita legalidade perderia a razão de ser. Dizemos isso porque acaso cogitemos da ausência do reconhecimento desse princípio, constaremos que a lei ao ditar, nas palavras de Roque Carrazza, ‘em traços largos’⁴ qual é o evento que desencadeia a relação jurídica tributária, permitirá que instrumento do executivo venha a determiná-lo

⁴Curso de Direito Constitucional Tributário, 10ª Edição, Malheiros, p. 170.

efetivamente. Ora, se permitimos que outro instrumento que não a lei diga qual é o evento que provoca a obrigação tributária, cai por terra todo aquele zelo do constituinte com relação a instituição do tributo. Do que adianta a lei prescrever que determinado tributo existe, permitindo que outro instrumento diga qual é a sua fonte? Em vista disso é que se impende entrever na expressão ‘sem lei que o estabeleça’, não só o princípio da estrita legalidade como também o princípio da tipicidade tributária.

Obviamente que o bom senso nos permite deduzir que o legislador não dirá quais os fatos que fazem nascer a obrigação tributária um a um, pois tal missão seria, quando não impossível, totalmente inviável. Razão pela qual o legislador viu por bem, ao trabalhar nesse campo hipotético, arquitetar enunciados conotativos por aquela forma de construção a que aludiu Paulo de Barros Carvalho, e a qual nos referimos linhas acima quando tratamos da caracterização como exercício necessário para que o legislador ponha em prática sua vontade. Vejamos que é com o delineamento de determinadas características que o legislador consegue isolar o evento que lhe interessa. E é exatamente nesse contexto que o princípio da tipicidade assume maior importância, em face de temo-lo como aquela regra segundo a qual o legislador deve taxar “todos os elementos que vão permitir a identificação do *fato impositivo*”⁵.

Assume lugar em nosso discurso também a idéia propagada pela doutrina da ‘reserva absoluta’, que elucidada bem qual é o real alcance dos princípios da estrita legalidade e da tipicidade, como podemos notar nas lições de Alberto Xavier, onde a “reserva ‘absoluta’ significa a exigência constitucional de que a lei deve conter não só o fundamento da conduta da Administração, mas também o próprio critério de decisão do órgão de aplicação do direito no caso concreto”⁶.

Com muito deleite é que destacamos, para fazer coro a essas vozes, os ensinamentos de José Artur Lima Gonçalves, onde afirma que “a função administrativa só tem lugar debaixo da lei; e em matéria tributária, debaixo da lei que tenha exaurido os processos decisórios inerentes à definição de toda a compostura da norma de tributação”⁷.

À vista de todo o exposto, é que concluímos que em nosso Sistema Tributário, por imperativos constitucionais, a lei é que deverá decidir quais os eventos que propagarão os efeitos jurídicos traduzidos no *dever do contribuinte em pagar determinado tributo*, compreendo-se aqui que tal evento deve ser caracterizado minuciosamente pelo legislador, a ponto de que a Administração Pública observando os ditames legais possa identificá-lo quando de sua ocorrência.

4. Algumas anotações acerca do ato administrativo de lançamento;

Prescreve o Código Tributário Nacional:

⁵ Roque Antonio Carrazza, ob. cit., p. 171.

⁶ Tipicidade da tributação, simulação e norma geral antielisiva, Dialética, p. 17.

⁷ A Lei Complementar 104, de 2001 e o art. 116 do CTN, in Revista de Direito Tributário, n. 81, Malheiros, p. 271.

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a **verificar a ocorrência do fato gerador** da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. (grifo nosso)”

Entendemos ser recomendada a transcrição desse dispositivo, principalmente para destacarmos a sentença grifada, que rege ser o ato de lançamento um ato de verificação da ocorrência de um evento, nela nominado ‘fato gerador’. Podemos deduzir que o legislador se refere a um evento e não a um fato, eis que não é o fato que se subsume àquela norma geral e abstrata, e sim o evento, posto que o fato é resultado dessa subsunção, ou seja, designamos fato o antecedente da norma individual e concreta⁸.

O grifo acima não é sem razão, destina-se a promover um corte metodológico em nosso trabalho, queremos com ele isolar um objeto o qual passaremos a analisar de maneira específica, tudo para facilitar a compreensão de nossa mensagem.

A oração em análise decorre das próprias premissas que estabelecemos anteriormente, onde ousamos lançar algumas considerações acerca dos termos ‘evento’ e ‘fato jurídico tributário’. Naquela ocasião dissemos que o evento está relacionado ao mundo fenomênico, enquanto que o fato jurídico, agora tributário, está relacionado ao retrato que a linguagem jurídica competente faz do evento. Não podemos também perder de vista que o legislador, na missão de atribuir efeitos jurídicos a um evento, descreve as características que o mesmo deve deter para que possa compor o conjunto de eventos capazes de irradiar a relação jurídica prescrita pela norma jurídica geral e abstrata (lei em sentido estrito). Servimo-nos novamente de um exemplo: a norma que institui o IPTU do Município de Campo Grande diz que *a propriedade de imóvel territorial e predial urbano nos limites territoriais deste acarretará no pagamento do imposto mencionado*. Nesse caso o legislador quer que um evento, *ser proprietário ...*, implique no crédito tributário do Município, e para tal individualiza esse evento através da descrição de suas características, destaquemo-las: *territorial ou predial; urbano e inserido nos limites do Município de Campo Grande*. Mas a atividade tributária não se esgota aí, é necessário que alguém cuide de observar a realização desse evento no mundo fenomênico tal qual a norma descreveu, para que então possa cobrar do destinatário da norma o cumprimento de seu dever, e no momento em que a pessoa competente faz essa constatação ele deve registrá-la para a Administração Pública, relatando-a, ou seja, nada mais fazendo do que elaborando um *fato jurídico tributário* (relato de um evento em linguagem jurídica tributária).

Essa digressão foi importante para corroborarmos aquela nossa afirmação isolada no parágrafo anterior, pois percorrendo-a notamos que se o fato é a obra onde o homem relata a ocorrência do evento descrito na lei, não pode ser ele o objeto da *verificação da ocorrência* a que se referiu o texto legal em comento, mas sim o resultado dessa verificação.

⁸ Fundamentos Jurídicos da Incidência, Paulo de Barros Carvalho, Saraiva, p. 88.

Ora, se o fato não é o que se procura constatar, só pode sê-lo o evento, de maneira que podemos concluir que constatamos a ocorrência do evento para que possamos reportá-lo emitindo um fato. Dessa maneira, sem grandes esforços notamos que o legislador, no ‘caput’ do artigo 142 do CTN, referiu-se à ‘verificação da ocorrência do evento’.

Nessa seara, temos que o lançamento (norma individual e concreta) é o ato administrativo pelo qual a autoridade competente verifica a ocorrência do evento descrito no antecedente da norma geral e abstrata (lei em sentido estrito), o que faz identificando a presença naquele das características descritas nesta e, por esse ato é que relata a ocorrência do evento para o mundo jurídico, donde afirmamos que o *fato jurídico tributário* está contido no antecedente da norma individual e concreta.

5. A distinção do conceito jurídico de simulação e do conceito ordinário em nossa língua de dissimulação.

Resolvemos inserir algumas anotações relacionadas à distinção entre os signos ‘simulação’ e ‘dissimulação’, em vista de que o dispositivo legal em análise utilizou este último na sua redação prescritiva, e acreditamos que não o fez de maneira despropositada, mas com a intenção de determinar a que cabe a autoridade administrativa ‘desconsiderar’. Despropositado também não é o título que demos a esse tópico, eis que o termo ‘simulação’, ao contrário de ‘dissimulação’, detém um conceito jurídico que nos é dado pelo § 1º do artigo 167 do Novo Código Civil, vejamos:

“§ 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;”

Assim, o ato simulado terá lugar em nosso ordenamento somente quando se verificar a presença de uma dessas situações acima descritas. Em contrapartida, o termo ‘dissimulação’ não padece da restrição imposta ao seu análogo, eis que se conceito é um mais amplo. Contudo, não podemos fazer confundir um e outro, cabendo constar que tais unidades lingüísticas são sinônimas tão somente até o momento em que referem-se ao falseamento da verdade. Mas no discurso jurídico, tanto descritivo como prescritivo, o termo dissimulação tem sido utilizado como referência ao primeiro significado que Aurélio Buarque de Holanda Ferreira lhe dá⁹, qual seja, ‘ocultar ou encobrir com astúcia’. Exemplo de que a linguagem prescritiva, embora não tenha definido o exato conceito de ‘dissimulação’ tal qual fez com seu quase sinônimo, utiliza-se dele na concepção que mencionamos, está no ‘caput’ do citado artigo 167 do Novo Código Civil, veja-se:

“Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma;”

⁹ Novo Dicionário da Língua Portuguesa, 2ª Ed., São Paulo, Nova Fronteira, p. 694.

É de evidência cristalina o sentido empregado pelo legislador ao termo ‘dissimulado’, mencionando através deste um ato que foi ocultado/encoberto pelo particular, deixando-nos em situação confortável para que acompanhem a doutrina, e façamos a afirmação de que dissimulação difere-se de simulação. É que quanto aquela dizemos que é a ocultação de algo que efetivamente ocorreu, ou melhor, é o ato de encobrir um evento. Diversamente, na ação de simular o que temos é a criação de algo que não existe, em outras palavras, é a criação de um ‘fato’ que padece de um objeto de referência, que, como vimos, necessariamente será um evento. Apenas com o intuito ilustrativo, imaginemos a seguinte hipótese: ‘José empresta R\$ 100.000,00 (cem mil reais) para João, cobrando-lhe o pagamento mensal de juros no percentual de 10% (dez por cento). Sabendo da ilicitude dessa operação (evento), e com a intenção de instrumentalizá-la de maneira legítima, José determina que ele e João estabeleçam um contrato de compra e venda de imóvel com cláusula de retrovenda (pseudo fato). Onde José figura como comprador e João como vendedor, obrigando-se aquele a vender novamente o imóvel a este, tão logo se dê um lapso temporal de 6 meses. Lembrando-se que neste caso o valor do imóvel na primeira venda será exatamente o valor principal daquela operação, e na segunda venda consigna-se o valor do imóvel como o principal acrescido dos juros acordados na malsinada transação. Pois bem, nesse caso, na tentativa de outorgar legitimidade àquela operação de empréstimo, José e João encobriram um evento, que é a operação de empréstimo, isto porque se diz que eles a dissimularam, contudo criaram um ‘pseudo fato’ que não detém correspondência no mundo fenomênico, eis que não houve efetivamente venda de qualquer imóvel, donde dizemos que simularam tal fato. Note-se que as partes simularam para dissimular, melhor dizendo, eles simularam um contrato de compra e venda com cláusula de retrovenda para dissimular a operação de empréstimo.

Esta é a distinção que se dá entre tais termos, advertindo-se que em nossa legislação a simulação se dará somente naquelas hipóteses taxativamente mencionadas pelo dispositivo civil supra transcrito.

6. O vocábulo desconsiderar.

Isolamos também a análise desse vocábulo para esclarecer algumas passagens doutrinária que nos afiguram um tanto equivocadas, onde têm se assentado que a autoridade administrativa teria competência para desconstituir os negócios jurídicos firmados pelos particulares, o que ao que parece não é a leitura que devemos fazer do disposto no investigado § único do artigo 116 do CTN.

Lei Complementar 95, que disciplina a elaboração e redação das leis como um todo, prescreve em seu artigo 11, que os enunciados prescritivos deverão ser redigidos com clareza, e mais adiante, na alínea ‘b’ do inciso I deste artigo, preceitua que para a obtenção da clareza as palavras e as expressões serão utilizadas em seu sentido comum, ressalvando esta hipótese quando se tratar de um assunto técnico, o que não é o caso. Por isto é que devemos ler o termo ‘desconsiderar’ em seu sentido comum, ordinário ou vulgar, que outro não é senão o mesmo que ‘não considerar’¹⁰

¹⁰ Ob. cit., p. 641

Assim sendo, cumpre-nos entender que ‘a autoridade administrativa poderá deixar de considerar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo’. Anotem que a prescrição legal não menciona desconstituição do negócio jurídico, o que ao nosso ver seria tarefa acometida ao Poder Judiciário e não Executivo, mas tão somente descon sideração, ou seja, não se considera para efeitos de lançamento aquele ato ou negócio jurídico que intenta dissimular a ocorrência do evento capaz de irradiar a relação jurídica tributária onde o particular tem o dever de recolher à Administração Pública determinado tributo.

7. A constitucionalidade da regra antievasiva insculpida no parágrafo único do artigo 116 do CTN.

Enfim chegamos ao ponto nuclear do nosso trabalho que já vai longe em vista de nossa proposta, preocupamo-nos até agora fixar as premissas que nos serão úteis neste momento. Cabendo-nos, antes de mais nada, registrar que a evasão fiscal e elisão fiscal não são sinônimas. Evasão fiscal refere-se àquela operação fraudulenta em que se utiliza de métodos repudiados pela regramento pátrio para escapar das garras do fisco, ao exemplo dos atos simulados. Já na elisão fiscal, o particular pratica ato que não é tributado pela legislação tributária, e que entretanto permite a este alcançar os mesmos resultados econômicos se caso praticasse seu semelhante, que por sua vez dá origem à relação jurídica tributária. Razão pela qual a regra inserida pela Lei Complementar 104, trata-se, ao contrário de como foi nominada pelas autoridades administrativas, de norma antievasiva, porquanto somente na evasão fiscal é que encontramos ato dissimulado.

Façamos compreender melhor esse ponto por intermédio das argutas observações de Maria Rita Ferragut, que ponderou não haver fato gerador a ser ocultado na elisão fiscal, sendo impossível cogitar da descon sideração do mesmo. Em via oposta diz-nos se dar a evasão fiscal com a prática de ato omissivo ou comissivo de natureza ilícita, praticado com o fim único de diminuir ou eliminar a carga tributária, ocultando a verdadeira situação jurídica do contribuinte¹¹. Repisemos então, naquela primeira situação sequer ocorre o denominado (pela legislação) fato gerador, conquanto na segunda ele ocorre, só que é ocultado pelo particular pela simulação de um outro fato, sem correspondência no mundo fenomênico, posto que a operação é fraudulenta.

Nos é permitido agora cogitar se ante o nosso Sistema Constitucional Tributário é possível que a autoridade administrativa não considere determinado negócio jurídico, para ir direto ao evento e tributá-lo. Para tal, contemplemos a redação do artigo 146, III, alínea ‘b’ da Constituição Federal:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

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

¹¹ Evasão Fiscal: o Parágrafo Único do Artigo 116 do CTN e os Limites de sua Aplicação, *In* Revista de Dialética de Direito Tributário, Dialética, n. 67, p. 119.

b) obrigação, *lançamento*, crédito, prescrição e decadência tributários; (grifo nosso)”

A lei complementar de que trata o Texto Maior, nesse caso, é o Código Tributário Nacional, que como vimos exaustivamente, ao disciplinar o ato administrativo do lançamento, revelou que é por este que a autoridade administrativa verificando a ocorrência do evento no mundo fenomênico reporta-o ao mundo jurídico, fazendo nascer a relação jurídica tributária relacionada à obrigação principal. Por outro lado, não cabe aqui a alegação de violação do princípio da estrita legalidade e da tipicidade, pois a autoridade administrativa continua observando os critérios estabelecidos pela lei para identificar a ocorrência do evento por ela isolado, e é tão somente pelo dever de observá-los que ela vai em busca do evento descrito no antecedente desta norma, para relatá-lo em linguagem competente, que é o lançamento.

Inteirado disso, podemos afirmar que o dispositivo inserido pela Lei Complementar 104 tão somente trouxe de forma mais objetiva o dever-poder que a autoridade administrativa detém de encontrar a real ocorrência do evento consagrado pela lei em sentido estrito, para o fim de narrá-lo através do ato administrativo de lançamento, podendo para isso deixar de considerar alguns atos ou negócios jurídicos simulados que tornem a atividade dessa autoridade mais tortuosa, haja vista suas intenções de dissimularem o evento perseguido por esta. Lembremos que o que é descrito pela norma geral e abstrata como capaz de irradiar a obrigação tributária é o evento, e não algum ato jurídico formalmente constituído, de maneira que a desconsideração de determinados atos que não tenha correspondência no mundo fenomênico nada tem de irregular. De outro giro, não podemos relegar ao esquecimento algo de sobremaneira importância nessa matéria, que é a teoria das provas. É ela que vai em último caso prevalecer para dizer qual fato reporta verdadeiramente o evento ocorrido, sem ela não podemos conhecer o evento tal qual ele se deu.

Ademais, recordemos, não para fundar nossa alegação, pois estamos a falar em análise constitucional, mas tão somente para deixar registrado que o códex tributário já permite de muito tempo situação semelhante no artigo 149, incisos IV, V e VI, quando permite que a autoridade administrativa relate pelo lançamento de ofício a real ocorrência do evento, se esta ou as informações necessárias para identificá-la foram narradas irregularmente pelo contribuinte. Aqui nada mais temos do que a autoridade administrativa, deixando de lado aquele relato feito pelo contribuinte de maneira irregularmente, para fazê-lo da forma indicada, mencionado portanto todos os elementos contidos na ocorrência do evento e que são de interesse para o sistema jurídico.

Dentro desse panorama, levamos a cabo a parte nuclear de nosso estudo, para asseverar que o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional é, em nossa modesta forma de pensar, constitucional