



WILLIAM FREIRE
ADVOGADOS ASSOCIADOS

TCFA: *liminar afasta novo entendimento do Ibama*



DIREITO TRIBUTÁRIO

Por meio do Parecer nº 01/2023, a Procuradoria Geral Federal, junto ao Ibama, alterou a interpretação vigente por mais de 20 anos para o cálculo da TCFA: em vez de se considerar o porte de cada estabelecimento, individualmente considerado, passou-se a determinar que seja considerado o porte da pessoa jurídica como um todo.

Confira-se a ementa:

“I - Definição acerca do enquadramento do porte econômico do sujeito passivo da TCFA quando a empresa é constituída de matriz e filial(is).

II - O aspecto quantitativo da obrigação tributária deve vir estabelecido na lei formal que criou o tributo.

*III - A Lei nº 6.938/81 previu que a TCFA é **devida por estabelecimento** (art. 17-D da Lei 6.938/81) e o seu valor é calculado levando-se em conta o potencial poluidor e o grau de utilização dos recursos naturais, além do porte **da pessoa jurídica** (inc. I, II e III do §1º do art. 17-D da Lei 6.938/81).*

IV - Pessoa jurídica, para o direito brasileiro, é a sociedade empresária composta por todos os seus estabelecimentos, ou seja, por matriz e filiais.

*V - Como o porte a ser considerado para cálculo da TCFA é o da pessoa jurídica, deve-se utilizar a renda bruta anual **da empresa como um todo** (matriz e filiais) para definição quantitativa do tributo.*

*VII - O novo entendimento da Administração, por ser mais gravoso ao contribuinte, **somente poderá ser aplicado para os fatos geradores futuros**. Como a renda bruta a ser considerada para definição do porte é anual, **o novo entendimento somente poderá se dar a partir do primeiro trimestre do próximo ano-calendário**, sob pena de violação ao princípio da segurança jurídica (inteligência do art. 146 do CTN).” (grifamos).*

O Parecer inova a prática que vinha sendo adotada pelo Ibama, notadamente no que diz respeito ao critério utilizado para mensuração do porte do empreendimento para fins de cálculo da TCFA.

O porte do empreendimento sempre foi avaliado considerando a receita do estabelecimento. De acordo com a nova orientação, deve-se avaliar o porte da pessoa jurídica por meio da verificação de sua receita bruta total (matriz e estabelecimentos filiais), sendo que a classificação obtida deve ser refletida a todos os estabelecimentos, independentemente das receitas por eles auferidas individualmente.

Em que pese haver jurisprudência desfavorável aos contribuintes no STJ, entendemos haver argumentos para discutir a constitucionalidade da prática sugerida pela PGF. Foram justamente esses argumentos, que serão detalhados adiante, que levaram à recente prolação de decisão liminar nos autos do Mandado de Segurança nº 5003582-91.2024.4.03.6100, em trâmite na 4ª Vara Cível Federal da Subseção Judiciária de São Paulo:

“A análise comparativa entre a dicção do art. 17-D da Lei n. 6.938/1981 e o texto do art. 13, II, “b”, da Portaria IBAMA n. 260/2023 evidencia que o ato infralegal alterou a forma de classificar o porte de cada estabelecimento de pessoa jurídica composta por matriz e filiais.

De fato, a classificação anterior considerava, até 2023, a renda bruta anual do estabelecimento, de forma individualizada; e, a partir de 2024, determinou que será

TCFA: liminar afasta novo entendimento do Ibama

utilizado o somatório da renda bruta anual de todos os seus estabelecimentos (matriz e filiais), ou seja, a renda bruta anual da pessoa jurídica como um todo.

Porém, o art. 17-D da Lei n. 6.938/1981 menciona que a TCFA é devida por estabelecimento.

À lei incumbe veicular comandos genéricos e abstratos, objetivando abarcar em seus dispositivos o maior número de situações fáticas de possível ocorrência. Não é de sua natureza ontológica minudenciar as hipóteses ali descritas, tarefa esta que é atribuída à faculdade regulamentar, conforme previsto pelo artigo 84, IV, da Constituição Federal. Regulamentar a lei é estabelecer mecanismos que possibilitem seu cumprimento, vez que à lei não é dado fazê-lo.

Todavia, a competência regulamentar não pode criar dever, obrigação ou restrição não previstos em lei.

Portanto, nesta análise sumária, única possível neste momento, lícito concluir que o ato normativo inovou a ordem jurídica ao considerar o faturamento conjunto de todos os estabelecimentos (matriz e filiais), em substituição à renda bruta anual de cada estabelecimento, de forma individualizada.

Presente, pois, o fumus boni iuris.

O periculum in mora, de seu turno, advém da data de vencimento da taxa majorada, cujo afastamento aqui se busca.

Ademais, nenhum prejuízo será carreado ao impetrado, eis que, sobrevindo decisão desfavorável ao contribuinte, poderá retomar a cobrança dos valores apurados.

Pelo exposto, DEFIRO A LIMINAR para afastar a majoração da “Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental” – TCFA, na forma prevista pela alínea “b” do inciso II do artigo 13 da Portaria IBAMA n. 260/2023, e para que as impetrantes recolham a TCFA do ano de 2024 e seguintes, considerando o faturamento de cada filial (CNPJ’s sob os n.ºs 61.413.282/0024-30, 61.413.282/0007-39, 61.413.282/0003-05 e 61.413.282/0021-97)” – (sem destaques).

Vejamos detalhadamente os fundamentos para o questionamento do novo entendimento do Ibama.

Inicialmente, a TCFA foi instituída pela Lei n.º 6.938/1981, sob o nome de Taxa de Fiscalização Ambiental – TFA. Posteriormente, foi editada a Lei n.º 10.165/2000, que alterou os artigos 17 e seguintes da Lei n.º 6.938/1981, modificando critérios relevantes referente à determinação do sujeito passivo e base de cálculo da TCFA.

Nos termos do art. 17-B, a Taxa é cobrada em razão do exercício regular do poder de polícia conferido ao Ibama para controle e fiscalização das atividades potencialmente poluidoras e utilizadoras de recursos naturais.

O sujeito passivo é todo aquele que exerce as atividades constantes no Anexo VIII da lei, passíveis de fiscalização pelo Ibama no exercício do poder de polícia (art. 17-C, § 1º), sendo a taxa devida por estabelecimento, em razão do porte do empreendimento (art. 17-D).

A mensuração do valor a ser pago por estabelecimento leva em consideração dois critérios:

- (i) potencial de poluição (PP) e o grau de utilização (GU) do estabelecimento; e
- (ii) o porte do empreendimento.

O quadro abaixo ilustra a aplicação desses critérios para a mensuração do valor devido:

TCFA: liminar afasta novo entendimento do Ibama

Potencial de Poluição, Grau de utilização de Recursos Naturais	Pessoa Física	Microempresa	Empresa de Pequeno Porte	Empresa de Médio Porte	Empresa de Grande Porte
Pequeno	-	-	112,50	225,00	450,00
Médio	-	-	180,00	360,00	900,00
Alto	-	50,00	225,00	450,00	2.250,00

É no segundo critério, relativo ao porte do empreendimento, que reside a controvérsia tratada.

O argumento da PGF para a mudança de orientação já mencionada reside, sobretudo, na suposta literalidade do texto empregado na Lei .º 6.938/1981. Para a Procuradoria, quando o legislador quis se referir ao *estabelecimento*, ele o fez de forma expressa, como é o caso do art. 17-D, que define a sujeição passiva: “Art. 17-D. A TCFA é devida por estabelecimento e os seus valores são os fixados no Anexo IX desta Lei”.

Por outro lado, quando a legislação utilizou o termo *pessoa jurídica* ela o fez para se referir a outra figura jurídica, que não o estabelecimento. Razão pela qual o termo *pessoa jurídica* deve ser interpretado como a *entidade* que representa o conjunto de estabelecimentos, matriz e filiais:

“§ 1º Para os fins desta Lei, consideram-se:

I – microempresa e empresa de pequeno porte, **as pessoas jurídicas** que se enquadrem, respectivamente, nas descrições dos incisos I e II do caput do art. 2º da Lei no 9.841, de 5 de outubro de 1999;

II – empresa de médio porte, **a pessoa jurídica** que tiver receita bruta anual superior a R\$ 1.200.000,00 (um milhão e duzentos mil reais) e igual ou inferior a R\$ 12.000.000,00 (doze milhões de reais);

III – empresa de grande porte, **a pessoa jurídica** que tiver receita bruta anual superior a R\$ 12.000.000,00 (doze milhões de reais)”.

No STF, a Constitucionalidade da TCFA foi questionada em duas oportunidades.

Na primeira delas, por meio da ADI n.º 2.178/DF, na qual foram questionados os seguintes aspectos:

- i. o fato gerador de que a Taxa, então denominada TFA, incidia sobre as atividades potencialmente poluidoras e/ou extração, produção, transporte e comercialização de produtos potencialmente perigosos ao meio ambiente e produtos e subprodutos da fauna e flora, ou seja, a hipótese de incidência levava em consideração a atividade explorada pelo contribuinte, e não, portanto, de serviço prestado ou disponibilizado ao contribuinte pelo ente público no exercício do poder de polícia;
- ii. Não havia definição de quais seriam as atividades potencialmente poluidoras ou inutilizadoras de Recursos Ambientais, o que impedia o sujeito passivo de mensurar corretamente o valor devido, limitando-se a lei a determinar um valor fixo de R\$ 3.000,00 (três mil reais).

Em razão de tais vícios, foi deferida pelo Ministro Ilmar Galvão medida cautelar para suspender a eficácia dos artigos 17-B, 17-C, 17-D, 17-F, 17-I, 17-J, da Lei n.º 6.938/1981.

TCFA: liminar afasta novo entendimento do Ibama

Contudo, no curso do julgamento da ADI n.º 2.178/DF, foi publicada a Lei n.º 10.165/2000, que alterou a redação dos artigos 17-B, 17-C, 17-D, 17-F, 17-G, 17-H e 17-I da Lei n.º 6.938/81. Diante da inovação legislativa, o STF entendeu que as inconstitucionalidades anteriormente apontadas no julgamento da medida cautelar foram sanadas, razão pela qual a ADI foi julgada prejudicada.

Como se percebe, na oportunidade o STF **não enfrentou qualquer critério referente à mensuração da base de cálculo da TCFA, tampouco a questão envolvendo a determinação do porte do empreendimento.**

Posteriormente, por meio do RE n.º 416.601/DF, a constitucionalidade da TCFA foi novamente questionada. Na ocasião, havia o argumento de que a taxa não tinha como fundamento o exercício do poder de polícia do Ibama, na medida em que o órgão não teria competência para tal prática, o que violaria o art. 145, II, da Constituição.

A decisão foi assim ementada:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IBAMA: TAXA DE FISCALIZAÇÃO.

Lei 6.938/81, com a redação da Lei 10.165/2000, artigos 17-B, 17-C, 17-D, 17-G. C.F., art. 145, II.

I. -Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental - TCFA – do IBAMA: Lei 6.938, com a redação da Lei 10.165/2000: constitucionalidade.

II. -R.E. conhecido, em parte, e não provido”. (RE n. 416601/DF, relator Ministro Carlos Velloso, Tribunal Pleno, julgado em 10/08/2005, DJe de 30/09/2005.)

Embora o julgamento novamente não enfrente a matéria referente à delimitação do porte do empreendimento, nas razões de decidir há elementos que permitem concluir que o Relator, acompanhado à unanimidade pelos demais ministros, tem entendimento no sentido de que o porte do empreendimento deve considerar o estabelecimento, e não a integralidade de pessoa jurídica.

Em trechos relevantes de seu voto, o Relator faz referência e citações a um parecer anexado aos autos. Nos excertos levados ao voto, não restam dúvidas quanto a verificação do porte segundo a receita do estabelecimento, na medida em que apenas essa prática daria efetividade aos princípios da proporcionalidade e da retributividade, ínsitos às taxas. É ver:

“A hipótese de incidência da taxa é a fiscalização de atividades poluidoras e utilizadoras de recursos ambientais, exercida pelo IBAMA (Lei 6.938/81, art. 17-B, com a redação da Lei 10.165/2000).

Tem-se, pois, taxa que remunera o exercício do poder de polícia do Estado.

[...]

O art. 17-C estabelece o sujeito passivo do tributo: “todo aquele que exerça as atividades constantes do Anexo VIII desta Lei”.

O citado Anexo VIII lista as atividades potencialmente poluidoras e utilizadoras de recursos ambientais, em número de 20 (vinte), já que as atividades sob 21 e 22 foram vetadas.

[...]

TCFA: liminar afasta novo entendimento do Ibama

Finalmente, o art. 17-D cuida da base de cálculo da taxa: ela será devida por estabelecimento e os seus valores são os fixados no Anexo IX, variando em razão do potencial de poluição e grau de utilização de recursos naturais, que será de pequeno, médio e alto, variando para microempresas, empresas de pequeno porte, empresa de médio porte e empresa de grande porte. O tratamento tributário dispensado aos contribuintes observa a expressão econômica destes. É dizer, as pessoas jurídicas pagarão maior ou menor taxa em função da potencialidade poluidora da atividade exercida, levando-se em conta, ademais, se se trata de microempresa, empresa de pequeno porte, empresa de médio porte e empresa de grande porte, vale dizer, os defeitos apontados pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento da cautelar pedida na ADI 2.178/DF, no que toca à alíquota, então inexistente, foram corrigidos.

[...]

No particular, duas objeções são lançadas contra a TCFA:

a de que varia segundo a receita bruta do estabelecimento contribuinte, adotando critério de quantificação próprio dos impostos;

a de que seria excessivamente onerosa.

É noção cediça que a base de cálculo das taxas deve mensurar o custo da atuação estatal que constitui o aspecto material de seu fato gerador (serviço público específico e divisível ou exercício do poder de polícia).

[...]

*Ora, é razoável supor que a **receita bruta de um estabelecimento** varie segundo o seu tamanho e a intensidade de suas atividades.*

É razoável ainda pretender que empreendimentos com maior grau de poluição potencial ou de utilização de recursos naturais requeiram controle e fiscalização mais rigorosos e demorados da parte do IBAMA.

Acrescenta Sacha Calmon que, se "o valor da taxa varia segundo o tamanho do estabelecimento a fiscalizar", o que implica maior ou menor trabalho por parte do poder público, maior ou menor exercício do poder de polícia, "é mais do que razoável afirmar que acompanha de perto o custo da fiscalização que constitui sua hipótese de incidência", com atendimento, em consequência, "na medida do humanamente possível", dos "princípios da proporcionalidade e da retributividade". – (grifamos).

A fundamentação apresentada pelo Ministro Carlos Velloso serve como elemento para fundamentar a inconstitucionalidade da prática de se mensurar o porte do empreendimento a partir da receita bruta da pessoa jurídica como um todo.

Os fundamentos para tanto, em resumo, são os seguintes:

- a) Não há, em expressa e unívoca disposição textual, qualquer menção à obrigatoriedade de se considerar a receita bruta da pessoa jurídica como um todo. Há, tão somente, remissão à legislação que trata do porte da empresa para outros fins (Lei Complementar nº 123/2006 – Simples Nacional).

Prova disso é que o art. 17-D da Lei nº 6.938/1981 afirma que a "TCFA é devida por estabelecimento e os seus valores são os fixados no Anexo IX desta Lei".

- b) Essa remissão normativa precisa ser compatibilizada, via interpretação sistemática, com a regra de incidência da TCFA que, como visto, atribui autonomia para fins fiscais ao estabelecimento.

Se o fato gerador da taxa (exercício do poder de polícia pelo Ibama) se dirige ao estabelecimento, individualmente considerado, que é apontado pela lei como o sujeito passivo do tributo, obviamente que é do estabelecimento que se deve extrair os demais atributos necessários à formação da relação jurídica tributária.

Entre esses atributos, estão aqueles definidos por lei como balizas para a mensuração da intensidade da fiscalização estatal, ou seja, da materialidade da hipótese de incidência da TCFA. São eles: o potencial poluidor e grau de utilização de recursos naturais pelo estabelecimento, bem como o porte do estabelecimento.

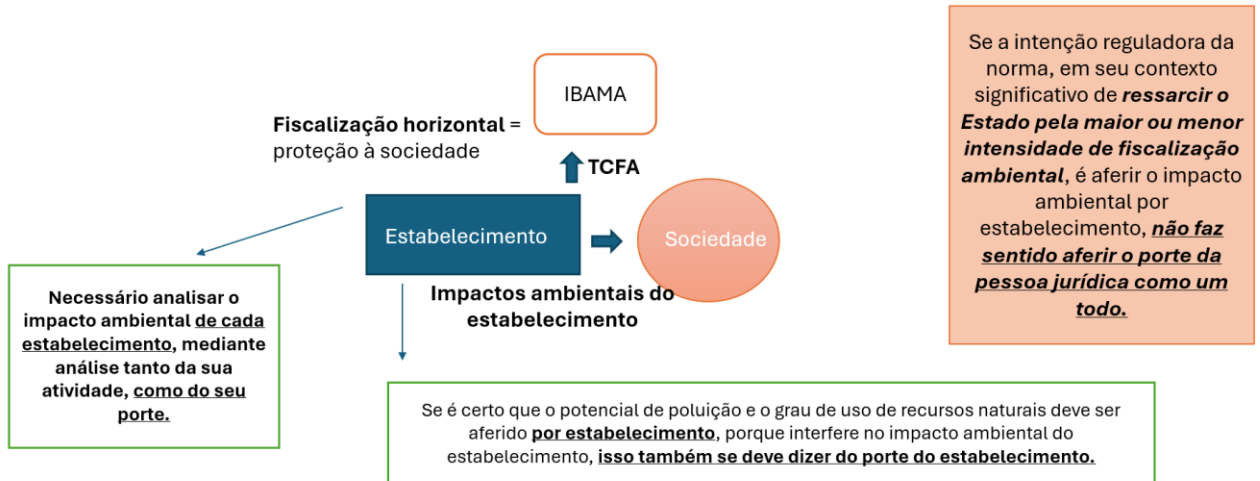
- c) Daí que, à toda evidência, se a lei pretende aferir a intensidade da fiscalização do Ibama por cada estabelecimento, não faça qualquer sentido a interpretação de que se considerar o porte da pessoa jurídica como um todo. Por igual motivo, não se poderia atribuir ao sujeito passivo da TCFA (estabelecimento) o potencial poluidor mais gravoso da pessoa jurídica como um todo.

A consequência do Parecer nº 01/2023 da PGF/Ibama, **além de uma afronta à Lei nº 10.165/2000**, que instituiu validamente a TCFA, consiste nas seguintes violações do ordenamento jurídico:

- 1) **Ao art. 145, §2º, da Constituição**, que estabelece a feição sinalagmática das taxas, como tributos vinculados a uma atuação estatal. A forma de cobrança atual da TCFA, na forma do referido Parecer, desvincula o valor cobrado da intensidade da fiscalização do Ibama, que deve ser sempre mensurada individual e separadamente por estabelecimento, causando uma cobrança desproporcional e irrazoável;
- 2) **Ao princípio da capacidade contributiva**, que, segundo o STF, é aplicável às taxas, na medida em que, quanto maior essa capacidade, mais intensa é a demanda pela atuação estatal, o que justifica que a taxa seja majorada conforme aumente a referida intensidade. No caso, quando maior o porte do estabelecimento, presume-se que maior igualmente será a intensidade de fiscalização do Ibama. O Parecer nº 01/2023 afronta essa lógica e, por consequência, o princípio da capacidade contributiva aplicável às taxas;
- 3) **Ao princípio da isonomia**. A consequência do novo entendimento fiscal é um estabelecimento de pequeno porte deverá pagar o mesmo valor de TCFA que um estabelecimento de grande porte, em afronta à máxima de que se deve tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na exata medida de suas desigualdades.

O fluxograma abaixo ilustra o exposto até aqui:

Deve-se ter em mente o que é a TCFA (**contexto significativo da norma**) e a razão de se determinar que a taxa é devida por estabelecimento (**intenção reguladora da lei**):



A equipe tributária do William Freire Advogados Associados está à disposição para esclarecer dúvidas sobre o assunto.



Rodrigo Henrique Pires

rodrigo@williamfreire.com.br
(31) 99539-1057



Paulo Honório de Castro Júnior

paulo@williamfreire.com.br
(11) 94260-0276

SÃO PAULO – SP

Av. Angélica, 2.491 • Conjunto 161
Higienópolis • CEP 01227-200
+55 11 3294 6044

BELO HORIZONTE – MG

Av. Afonso Pena, 4.100 • 12º andar
Cruzeiro • CEP 30130-009
+55 31 3261 7747

BRASÍLIA – DF

SCN-Q2 • Bloco A • 5º andar • CEP 70712-900
Ed. Corporate Financial Center
+55 61 3329 6099