



ADVOCACIA-GERAL DA UNIÃO
PROCURADORIA-GERAL FEDERAL
PROCURADORIA FEDERAL ESPECIALIZADA JUNTO AO INSTITUTO BRASILEIRO DO MEIO AMBIENTE E DOS
RECURSOS NATURAIS RENOVÁVEIS - SEDE
DIVISÃO DE MATÉRIA TRIBUTÁRIA

PARECER n. 00001/2023/DITRIB/PFE-IBAMA-SEDE/PGF/AGU

NUP: 02009.001627/2018-61

INTERESSADOS: INSTITUTO BRASILEIRO DO MEIO AMBIENTE E DOS RECURSOS NATURAIS RENOVÁVEIS - IBAMA E OUTROS

ASSUNTOS: MULTAS E DEMAIS SANÇÕES

- 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.
- VI - Precedentes do STF (ARE 738944) e STJ (REsp nº 1.661.547 - PE).
- 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).

Sr. Coordenador de Matéria Tributária e Cobrança,

I - RELATÓRIO

1. Trata-se de consulta formulada pela Diretoria de Planejamento, Administração e Logística do IBAMA por meio do Despacho nº 15409138/2023-Diplan acerca dos critérios e parâmetros relacionados com o enquadramento de porte dos estabelecimentos registrados junto ao Cadastro Técnico Federal - CTF.

2. O Relatório de Análise Instrutória (PASA) nº 15330886/2023-GN-I/DSip/CCAS/Cenpsa informou que:

Em 14/06/2018 a Empresa TRANSMAGNO TRANSPORTES RODOVIÁRIOS LTDA, CNPJ 28.299.386/0005-27 foi comunicada da "*Ocorrência de divergência entre o PORTE declarado no Cadastro Técnico Federal e o registrado na Receita federal. - Informar a receita bruta anual da empresa dos últimos 5 anos (2013 a 2017) com comprovantes. Obs. O porte é característica da empresa como um todo, engloba matriz e filiais.*" Notificação nº 682509-E (SEI nº 2604230);

No Comprovante de Inscrição e de Situação Cadastral anexado (SEI nº 2604232) consta no campo PORTE o status: DEMAIS. Na Consulta Porte Declarado ao CTF (SEI nº 2604236), consta: Porte Pequeno.

Consta Consulta Porte da Matriz (SEI nº 2604238), com o campo Porte o status: DEMAIS.

Em 26/06/2018 foi apresentada a Resposta à NOTIFICAÇÃO 682509-E contendo o DRE da Matriz (SEI nº 2686298).

Realizada a auditoria de Porte em 23/08/2018 (SEI nº 3140684) confirmou-se o Porte Grande (Porte Grande - a partir de R\$ 12.000.000,0) 2013 a 2018.

Em 23/08/2018 foi lavrado em desfavor da respectiva empresa o Auto de Infração nº 9225444-E por "*Apresentar informação laudo ou relatório ambiental total ou parcialmente falso, enganoso ou omissivo, seja nos sistemas oficiais de controle. Declarar porte de filial como pequeno, quando a matriz e consequentemente a empresa como um todo possui porte grande.*" A base legal utilizada para autuação foram os Artigos 70, § 1º, e 72, incisos II e IV, da Lei Federal 9.605/98; Artigos 3, incisos II e IV, e Artigo 82 do Decreto Federal 6.514/08.

3. Aduziu que a empresa ofereceu defesa tempestivamente alegando nulidade da autuação por incorreto enquadramento, uma vez que o IBAMA "*levou em consideração não somente a atividade realizada pela filial, mas também a atividade realizada pela matriz e demais estabelecimentos.*"

4. Que ao efetuar a análise da defesa, foram observados fundamentos distintos que podem confirmar ou não a infração lavrada já que "*a notificação e posterior lavratura do Auto de Infração em nome de TRANSMAGNO TRANSPORTES RODOVIÁRIOS LTDA, CNPJ 28.299.386/0005-27, filial com sede em Vila Velha/ES, considerou a receita bruta anual da empresa TRANSMAGNO TRANSPORTES RODOVIÁRIOS LTDA, CNPJ 28.299.386/0001-01, matriz sediada em Macaé/RJ, com enquadramento do porte econômico auditado como Grande Porte.*"

5. Encaminhado os autos à Coordenação do Processo Fiscal - CProfi, esta por meio do Despacho nº 15353735/2023-CProfi/CGFin/Diplan fez as seguintes considerações:

(...)

II - Pontualmente a normativa vigente indica que o Porte Médio e Porte Grande é a "**persona jurídica**" que tiver receita bruta que se enquadre nos intervalos ali explicitados, inclusive a própria legislação no âmbito da Receita Federal do Brasil a que remete o inciso I, também traz os mesmos indicativos, veja-se:

"Lei Complementar nº 139/2011:

"Art. 3º Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

I - no caso da microempresa, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); e

II - no caso da empresa de pequeno porte, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais).

.....
Art. 1º A Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006 passa a vigorar com as seguintes alterações:
Produção de efeito

"Art. 3º

II - no caso de empresa de pequeno porte, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais).

....."

III - Perante a Receita Federal do Brasil, a empresa, **de forma absolutamente individualizada**, é aquela que detém qualificadamente um "CADASTRO NACIONAL DA PESSOA JURÍDICA", expresso no seu competente "COMPROVANTE DE INSCRIÇÃO E DE SITUAÇÃO CADASTRAL", vide documento SEI 2604232, afixado aos presente autos;

6. Mencionou que a PFE/IBAMA já se manifestou em outras oportunidades sobre o tema "*respeitando as devidas proporções e simetria*", sendo "*possível inferir indubitavelmente, que a apuração do porte dos estabelecimentos passíveis do poder de polícia do Ibama em virtude da atividade exercida deve se dar de forma individualizada no âmbito de cada pessoa jurídica inscrita no Cadastro Técnico Federal - CTF, independentemente de ser a Matriz do grupo empresarial ou qualquer uma de suas eventuais Filiais*".

7. É o relatório.

II - DELIMITAÇÃO DO OBJETO E ABRANGÊNCIA DO PARECER JURÍDICO

8. A presente manifestação jurídica tem por objeto a definição acerca do enquadramento de porte econômico do sujeito passivo da TCFA quando esse é composto por matriz e filial/filiais. A dúvida diz respeito especificamente quanto à renda bruta anual a ser considerada no cálculo do tributo, se de cada estabelecimento individualmente ou da empresa como um todo (matriz e filial/filiais).

9. Importante salientar, que o exame dos autos processuais se restringe aos seus aspectos jurídicos, excluídos, portanto, aqueles de natureza técnica. Em relação a estes, parte-se da premissa de que a autoridade competente se municiou dos conhecimentos específicos imprescindíveis para a sua adequação às necessidades da Administração, observando os requisitos legalmente impostos.

10. Nesse sentido vale lembrar que o Enunciado nº 07, do Manual de Boas Práticas Consultivas da CGU/AGU recomenda que "*o Órgão Consultivo não deve emitir manifestações conclusivas sobre temas não jurídicos, tais como os técnicos, administrativos ou de conveniência ou oportunidade*".

11. Por fim, é importante informar que, embora as observações e recomendações aqui expostas não possuam caráter vinculativo, constituem importante instrumento em prol da segurança da autoridade assessorada, a quem incumbe, dentro da margem de discricionariedade que lhe é conferida pela lei, avaliar e acatar, ou não, tais ponderações.

III - ANÁLISE JURÍDICA

III.1 PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

12. A Constituição Federal previu em seu art. 5º, II, genericamente, o princípio da reserva de lei, segundo o qual "*ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei*".

13. No direito tributário, esse imperativo ganhou ainda mais força, com a previsão constitucional expressa do princípio da estrita legalidade tributária:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

14. Por força do princípio da legalidade tributária, exige-se que a lei formal não somente crie o tributo, mas que determine todos os elementos constitutivos da obrigação tributária. Nesse sentido, o art. 97 do CTN reserva a instituição dos tributos e seus demais aspectos à lei formal (sem destaques no original):

Art. 97. **Somente a lei pode estabelecer:**

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a **definição do fato gerador da obrigação tributária principal**, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do

artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

15. É a lei formal, portanto, que deverá relacionar todos os aspectos da configuração da obrigação tributária, a saber ^[1]:

- a) aspecto objetivo ou material, que consiste na definição da situação de fato, que servirá de base à imposição;
- b) aspecto subjetivo, que determina os sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária;
- c) aspecto espacial, que indica o lugar onde se realiza o fato gerador objetivo, determinando a lei aplicável;
- d) aspecto temporal, que fixa o momento da ocorrência do fato gerador;
- e) aspecto quantitativo, que fornece a base de cálculo e a alíquota.

16. Assim, a definição da base de cálculo da TCFA nos casos de sociedades empresárias formadas por mais de um estabelecimento deverá se dar à luz da lei que criou o tributo.

III.2 A INSTITUIÇÃO DA TAXA DE CONTROLE E FISCALIZAÇÃO AMBIENTAL

17. A Lei nº 10.165/2000 incluiu na Lei nº 6.938/81 a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental, estabelecendo todos os elementos da obrigação tributária (sem destaques no original):

Art. 17-B. Fica instituída a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental – TCFA, cujo **fato gerador** é o exercício regular do poder de polícia conferido ao Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis – Ibama para controle e fiscalização das atividades potencialmente poluidoras e utilizadoras de recursos naturais. [\(Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000\)](#) [\(Vide Medida Provisória nº 687, de 2015\)](#)

§ 1º Revogado. [\(Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000\)](#)

§ 2º Revogado. [\(Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000\)](#)

Art. 17-C. É **sujeito passivo** da TCFA todo aquele que exerça as atividades constantes do Anexo VIII desta Lei. [\(Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000\)](#)

§ 1º O sujeito passivo da TCFA é obrigado a entregar até o dia 31 de março de cada ano relatório das atividades exercidas no ano anterior, cujo modelo será definido pelo Ibama, para o fim de colaborar com os procedimentos de controle e fiscalização. [\(Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000\)](#)

§ 2º O descumprimento da providência determinada no § 1º sujeita o infrator a multa equivalente a vinte por cento da TCFA devida, sem prejuízo da exigência desta. [\(Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000\)](#)

§ 3º Revogado. [\(Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000\)](#)

Art. 17-D. A TCFA é **devida por estabelecimento** e os **seus valores são os fixados** no Anexo IX desta Lei. [\(Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000\)](#)

§ 1º Para os fins desta Lei, consideram-se: [\(Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000\)](#)

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; [\(Incluído pela Lei nº 10.165, de 2000\)](#)

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); [\(Incluído pela Lei nº 10.165, de 2000\)](#)

III – empresa de grande porte, a pessoa jurídica que tiver receita bruta anual superior a R\$ 12.000.000,00 (doze milhões de reais). [\(Incluído pela Lei nº 10.165, de 2000\)](#)

§ 2º O potencial de poluição (PP) e o grau de utilização (GU) de recursos naturais de cada uma das atividades sujeitas à fiscalização encontram-se definidos no Anexo VIII desta Lei. [\(Incluído pela Lei nº 10.165, de 2000\)](#)

§ 3º Caso o estabelecimento exerça mais de uma atividade sujeita à fiscalização, pagará a taxa relativamente a apenas uma delas, pelo valor mais elevado. [\(Incluído pela Lei nº 10.165, de 2000\)](#)

Art. 17-E. É o Ibama autorizado a cancelar débitos de valores inferiores a R\$ 40,00 (quarenta reais), existentes até 31 de dezembro de 1999. [\(Incluído pela Lei nº 9.960, de 2000\)](#)

Art. 17-F. São isentas do pagamento da TCFA as entidades públicas federais, distritais, estaduais e municipais, as entidades filantrópicas, aqueles que praticam agricultura de subsistência e as populações tradicionais. [\(Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000\)](#)

Art. 17-G. A TCFA será devida no último dia útil de **cada trimestre** do ano civil, nos valores fixados no Anexo IX desta Lei, e o recolhimento será efetuado em conta bancária vinculada ao Ibama, por intermédio de documento próprio de arrecadação, até o quinto dia útil do mês subsequente. [\(Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000\)](#)

Parágrafo único. Revogado. [\(Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000\)](#)

§ 2º Os recursos arrecadados com a TCFA terão utilização restrita em atividades de controle e fiscalização ambiental. [\(Incluído pela Lei nº 11.284, de 2006\)](#)

Art. 17-H. A TCFA não recolhida nos prazos e nas condições estabelecidas no artigo anterior será cobrada com os seguintes acréscimos: [\(Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000\)](#)

I – juros de mora, na via administrativa ou judicial, contados do mês seguinte ao do vencimento, à razão de um por cento; [\(Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000\)](#)

II – multa de mora de vinte por cento, reduzida a dez por cento se o pagamento for efetuado até o último dia útil do mês subsequente ao do vencimento; [\(Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000\)](#)

III – encargo de vinte por cento, substitutivo da condenação do devedor em honorários de advogado, calculado sobre o total do débito inscrito como Dívida Ativa, reduzido para dez por cento se o pagamento for efetuado antes do ajuizamento da execução. [\(Incluído pela Lei nº 10.165, de 2000\)](#)

§ 1º-A. Os juros de mora não incidem sobre o valor da multa de mora. [\(Incluído pela Lei nº 10.165, de 2000\)](#)

§ 1º Os débitos relativos à TCFA poderão ser parcelados de acordo com os critérios fixados na legislação tributária, conforme dispuser o regulamento desta Lei. [\(Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000\)](#)

18. Previu no art. 17-B que seu fato gerador é o exercício regular do poder de polícia conferido ao Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis – Ibama para controle e fiscalização das atividades potencialmente poluidoras e utilizadoras de recursos naturais.

19. Definiu que 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).

20. A base de cálculo do tributo, por sua vez, foi modulada pelo potencial de poluição da empresa e da utilização dos recursos naturais, sendo variável para micro, pequenas, médias e grandes empresas.

21. A TCFA teve sua constitucionalidade questionada pela ADI 2178/DF, movida pela Confederação Nacional da Indústria - CNI, julgada prejudicada após a edição da Lei n.10.165, de 27 de dezembro de 2000, que alterou a redação dos artigos 17-B, 17-C, 17-D, 17-F, 17-G, 17-H e 17-I da Lei 6.938/81. Na oportunidade, o Supremo Tribunal Federal - STF entendeu que a nova lei corrigiu as inconstitucionalidades anteriormente apontadas no julgamento da medida cautelar na citada ação direta, que havia suspenso a eficácia dos mencionados dispositivos.

22. A matéria também foi enfrentada pelo STF quando do julgamento do RE 416.601/DF, interposto pela Associação Gaúcha de Empresas Florestais - Ageflor e outros, contra acórdão do Tribunal Regional Federal - TRF da 1ª Região que declarou a constitucionalidade da Lei 10.165/2004. O recurso foi conhecido apenas em relação à alegada violação ao art. 145, II, da CF, em face da ausência de prequestionamento quanto aos demais dispositivos.

23. No mérito, foi mantido o entendimento do acórdão recorrido, ressaltando-se que a TCFA decorre do poder de polícia exercido pelo Ibama, e tem por hipótese de incidência a fiscalização de atividades poluidoras e utilizadoras de recursos ambientais, sendo dela sujeitos passivos todos os que exercem referidas atividades, listadas no anexo VIII da Lei n.10.165/2000. Outrossim, considerou-se que a base de cálculo da taxa, por mudar em razão do potencial de poluição e do grau de utilização de recursos naturais, tendo em conta o tamanho do sujeito passivo a ser fiscalizado, observa os princípios da proporcionalidade e da retributividade.

III.3 A BASE DE CÁLCULO DA TCFA

24. A base de cálculo da TCFA está prevista no art.17-D da Lei n. 6.938/1981 sendo devida pelos estabelecimentos listados no Anexo VIII, variando em face do potencial poluidor e do grau de utilização dos recursos naturais e tomando por base o porte da empresa:

Art. 17-D. A TCFA é devida por estabelecimento e os seus valores são os fixados no Anexo IX desta Lei. [\(Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000\)](#)

§ 1º Para os fins desta Lei, consideram-se: [\(Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000\)](#)

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; [\(Incluído pela Lei nº 10.165, de 2000\)](#)

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); [\(Incluído pela Lei nº 10.165, de 2000\)](#)

III – empresa de grande porte, a pessoa jurídica que tiver receita bruta anual superior a R\$ 12.000.000,00 (doze milhões de reais). [\(Incluído pela Lei nº 10.165, de 2000\)](#)

25. O Anexo IX estabelece os valores em reais, devidos a título de TCFA por cada empresa no período de 3 (três) meses:

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

26. Portanto, o valor a ser pago a título de TCFA muda em função da potencialidade poluidora da atividade exercida e o grau de utilização dos recursos naturais, levando-se em consideração, para tanto, o porte da empresa.

27. Como transcrito acima, a lei se utiliza da expressão "*porte da empresa*" para determinar o valor devido a título de TCFA e dispõe que:

I – microempresa e empresa de pequeno porte, as pessoas jurídicas que se enquadrem, (...)

II – empresa de médio porte, a **pessoa jurídica** que tiver receita bruta anual (...)

III – empresa de grande porte, a **pessoa jurídica** que tiver receita bruta anual (...)

28. Veja que a lei quando determina o sujeito passivo da TCFA esclarece que ela será devida por **“estabelecimento”** (“Art. 17-D. A TCFA é devida por estabelecimento...”). Já quando se refere ao porte, o define em relação à **“pessoa jurídica”**. Por isso, a receita bruta anual a ser considerada é a da pessoa jurídica e não a do estabelecimento devedor.

29. Com efeito, o conceito de estabelecimento, cujo instituto da filial é uma espécie, está previsto em lei, encontrando-se estatuído no art. 1.142 do Código Civil, segundo o qual *“considera-se estabelecimento todo complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária”*.

30. Trata-se, nos dizeres de Rubens Requião, de um instrumento de que se utiliza o empresário para exercer suas atividades (Curso de Direito Comercial. 21ª ed., v. 1, p. 203-204), não ostentando personalidade jurídica própria, nem constituindo sujeito de direitos.

31. Sobre o tema, ensina Fábio Ulhoa Coelho (sem destaques no original):

*“Ao se afirmar que o estabelecimento empresarial não é sujeito de direito, o que se pretende afastar é a noção de personalização desse complexo de bens, presente em algumas proposições da segunda metade do século XIX, principalmente na Alemanha, que procuravam criar um conceito legal capaz de justificar a relativa autonomia entre a empresa e o empresário. Falo aqui da tese da empresa em si (Unternehmen an sich), cujos precursores são Endemann e Wilhem. Procurou-se, na oportunidade, explorar a noção do estabelecimento como uma pessoa jurídica. A tentativa de personalização do estabelecimento, contudo, não logrou êxito, inclusive no direito brasileiro, em que se mostra totalmente incompatível com as normas vigentes. **Considerar o estabelecimento empresarial uma pessoa jurídica é errado, segundo o disposto na legislação brasileira.** Sujeito de direito é a sociedade empresária, que, reunindo os bens necessários ou úteis ao desenvolvimento da empresa, organiza um complexo de características dinâmicas próprias. A ela, e não ao estabelecimento empresarial, imputam-se as obrigações e asseguram-se os direitos relacionados com a empresa”* (Curso de Direito Comercial. 13ª ed., v. 1, p. 99).

32. Portanto, a filial é uma universalidade de fato que integra o patrimônio da sociedade empresária, não sendo uma pessoa jurídica distinta desta.

33. Ainda, o fato de filiais possuírem número individual no CNPJ não conduz à conclusão diversa da que ora se propõe, sobretudo porquanto a legislação que disciplina o cadastro não dá respaldo a entendimento contrário.

34. De acordo com o art. 4º da Instrução Normativa 1.183/2011 da Secretaria da Receita Federal do Brasil, *“todas as pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, inclusive as equiparadas, estão obrigadas a inscrever no CNPJ cada um de seus estabelecimentos localizados no Brasil ou no exterior, antes do início de suas atividades”*.

35. Deve-se ter em conta que o CNPJ, conforme prevê o próprio art. 2º da Instrução Normativa 1.183/2011 da Secretaria da Receita Federal do Brasil, destina-se a reunir informações cadastrais das entidades de interesse das administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Desta feita, a obrigação de que cada estabelecimento se inscreva com número próprio tem relevância exclusiva para a atividade fiscalizatória da Administração Tributária.

36. Observe-se que a inscrição da filial no CNPJ é derivada do CNPJ da matriz, distinguindo-se apenas pelo número do dígito identificador. Ademais, em nenhum momento a legislação do CNPJ trata matriz-filial como duas pessoas jurídicas distintas, mas tão somente como dois ou mais estabelecimentos distintos.

37. Na jurisprudência, também, inexistem dúvidas sobre o tema (sem destaques no original):

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO (CND) OU CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITO DE NEGATIVA (CPD-EN). DÉBITO EM NOME DA MATRIZ OU DA FILIAL. EXPEDIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. AUTONOMIA ADMINISTRATIVA E OPERACIONAL. EXISTÊNCIA. AUTONOMIA JURÍDICA. INOCORRÊNCIA.

1. O entendimento desta Corte Superior era no sentido de que, para fins tributários, cada estabelecimento da pessoa jurídica que possuísse CNPJ individual teria direito à certidão positiva com efeito de negativa em seu nome, ainda que houvesse pendências tributárias de outros estabelecimentos do mesmo grupo – matriz ou filiais –, ao argumento de que cada estabelecimento teria autonomia jurídico-administrativa.

2. **O fato de as filiais possuírem CNPJ próprio confere a elas somente autonomia administrativa e operacional para fins fiscalizatórios** – para facilitar a atuação da administração fazendária no controle de determinados tributos, como ocorre com o ICMS e o IPI –, **não abrangendo a autonomia jurídica**, já que existe a relação de dependência entre o CNPJ das filiais e o da matriz.

3. **A pessoa jurídica como um todo é que possui personalidade**, pois é ela sujeito de direitos e obrigações, assumindo com todo o seu patrimônio a correspondente responsabilidade, sendo certo que as filiais são estabelecimentos secundários da mesma pessoa jurídica, desprovidas de personalidade jurídica e patrimônio próprio, apesar de poderem possuir domicílios em lugares diferentes (art. 75, § 1º, do CC) e inscrições distintas no CNPJ.

(...)

(AgInt no AREsp 1.286.122/DF, Rel. p/ acórdão Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 27/08/2019, DJe de 12/09/2019).

38. Por isso, os vários estabelecimentos que formam uma unidade homogênea em torno de uma mesma empresa não se confundem com pessoas jurídicas distintas, apesar da obrigatoriedade de inscrição no cadastro fiscal para fins meramente tributários.

39. *“Na legislação tributária ou na legislação empresarial, o que se verifica é a inexistência de norma legal ou infralegal a atribuir à matriz e filial personalidade jurídica diversa daquela que possui a pessoa jurídica (sociedade empresária) que as instituíram em seus estabelecimentos industriais. Pelo contrário, vê-se a todo instante que a legislação trata matriz e filial como de fato são: estabelecimentos comerciais ou industriais - por definição legal, objeto de direito e não sujeito - através dos quais a pessoa jurídica realizará a atividade empresarial. Nada mais”*. (Esdras Boccato, A Distinção entre Matriz e Filial no Direito Tributário, Revista Tributária e de Finanças Públicas 2014, Revista dos Tribunais, Ano 22, Volume 115, págs. 275-279 -

grifou-se)

40. Portanto, a teor do §1º do art. 17-D da Lei nº 6.938/91 e diante de tal distinção é de se concluir que **a renda bruta anual a se considerar para fins de definição da base de cálculo da TCFA é aquela da pessoa jurídica, portanto da matriz e da(s) filial/filiais conjuntamente.**

41. O Supremo Tribunal Federal já se pronunciou quanto à legitimidade de se utilizar o somatório das receitas bruta dos estabelecimentos para fins de fixação do porte da empresa sujeito passivo de taxas ambientais:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. TAXA DE CONTROLE E FISCALIZAÇÃO AMBIENTAL DO ESTADO DE MINAS GERAIS – TFAMG. LEI ESTADUAL 14.940/2003, COM AS ALTERAÇÕES DA LEI ESTADUAL 17.608/2008. **BASE DE CÁLCULO. SOMATÓRIO DAS RECEITAS BRUTAS DE TODOS OS ESTABELECIMENTOS DO CONTRIBUINTE. ART. 145, II, § 2º, DA CF. CONSTITUCIONALIDADE. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.**

I – A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem reconhecido a constitucionalidade de taxas cobradas em razão do controle e fiscalização ambiental, por serem cobradas em razão do exercício regular do poder de polícia.

II – **É legítima a utilização do porte da empresa, obtido a partir do somatório das receitas bruta de seus estabelecimentos, para mensurar o custo da atividade despendida na fiscalização que dá ensejo a cobrança da taxa.** Precedente.

III – Agravo regimental a que se nega provimento.

(ARE 738944 AgR, Relator(a): RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 11/03/2014, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-059 DIVULG 25-03-2014 PUBLIC 26-03-2014 - sem destaques no original)

42. Expressamente quanto à TCFA, o Superior Tribunal de Justiça considerou que o somatório da receita bruta de cada um dos estabelecimentos do contribuinte para apuração da alíquota da TCFA não viola os princípios constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva:

ADMINISTRATIVO. AMBIENTAL. TAXA DE CONTROLE E E FISCALIZAÇÃO AMBIENTAL (TCFA). OBJETO SOCIAL. COMÉRCIO DE DERIVADOS DE PETRÓLEO, PRODUTOS QUÍMICOS E PERIGOSOS. ANEXO VIII DA LEI Nº 6.938/81. RECEITA ANUAL CORRESPONDENTE AO SOMATÓRIO DA MATRIZ E FILIAIS.

(...)

9. O critério da LC nº 123/2006 para definir a faixa de tributo a ser pago pelo contribuinte não considerou o faturamento de cada estabelecimento em separado, mas a receita bruta da empresa como um todo (matriz e filiais). Nesse diapasão, a apuração da alíquota da TCFA a partir do somatório da receita bruta de cada um dos estabelecimentos do contribuinte não viola os princípios constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva.

(...)

(RE Nº 1.661.547 - PE; 2ª Turma; Min. Relator Herman Benjamin; data de julgamento: 06/06/2017 - sem destaques no original)

43. No voto, o Min. Relator Herman Benjamin esclareceu (sem destaques no original):

No tocante à apuração do valor da taxa, entendeu o Tribunal Regional que "o critério da LC nº 123/2006 para definir a faixa do tributo a ser pago pelo contribuinte não considerou o faturamento de cada estabelecimento em separado, mas a receita bruta da empresa como um todo (matriz e filiais) (...) Assim, considerando que a pessoa jurídica EKT Lojas de Departamento LTDA. tem faturamento anual superior a R\$ 12.000.000,00 (doze milhões) de reais (fls. 114/116), é devida a taxa no montante de R\$ 2.250,00 (dois mil, duzentos e cinquenta reais)" (fl. 321).

Consoante o art. 17-D da Lei 6.938/1981, a TCFA é devida por estabelecimento, e os seus valores são os fixados no Anexo IX desta Lei, o qual, por sua vez, adota como critérios para definição do aspecto quantitativo o grau de poluição (pequeno, médio e alto) e o porte da pessoa jurídica (micro, pequena, média e grande empresa).

O § 1º do referido art. 17-D traz, para efeitos dessa lei, os conceitos de microempresa e de empresas de pequeno, médio e grande porte, sem dar margem a dúvidas de que o parâmetro considerado é o da receita bruta da pessoa jurídica.

44. Veja-se que o STJ considera indene de dúvidas que a receita bruta a se considerar para definição do valor da TCFA é a da pessoa jurídica, ou seja, da matriz e da filial como um todo.

45. Confira-se ainda precedente do Tribunal Regional Federal da 1ª Região no mesmo sentido:

TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. TAXA DE CONTROLE E FISCALIZAÇÃO AMBIENTAL - TCFA. ASPECTO QUANTITATIVO DA EMPRESA. MATRIZ E FILIAIS. ATIVIDADE POTENCIALMENTE POLUIDORA. GÁS LIQUEFEITO DE PETRÓLEO.ENQUADRAMENTO. PRECEDENTES.

1. Tratando-se de Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental - TCFA, não poderia a sentença considerar apenas os dados contábeis de uma única unidade da autora como base para efeito de incidência da referida taxa, tendo-se em vista que a Segunda Turma desta Corte, em caso semelhante, **reconheceu que a TCFA é devida por estabelecimento e seus valores, por sua vez, adotam como critérios para a definição do aspecto quantitativo o grau de poluição e o porte da pessoa jurídica, ou seja, receita bruta da empresa como um todo (matriz e filiais).** Nesse sentido: REsp 1661547/PE, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/06/2017, DJe 19/06/2017.

2. Considerando que a autora e todas as suas filiais comercializam gás liquefeito de petróleo, conforme consta de seu contrato social, não há a isenção pretendida, tendo-se em vista que o Anexo III da IN IBAMA nº 96/2006 traz como sujeito passivo ao pagamento do TCFA o "comércio varejista de gás liquefeito de petróleo (GLP). Nesse

sentido: AC - Apelação Cível - 0800141-97.2013.4.05.8101, Desembargador Federal Marcelo Navarro, TRF5 - Terceira Turma.

3. Apelação e remessa oficial às quais se dá provimento.

(TRF 1ª Região, 7ª Turma, Rel. Min. José Amílcar Machado, Apelação Cível nº 0016480-19.2009.4.01.3801; data de julgamento: 20/10/2020 - sem destaques no original)

46. Vale transcrever o seguinte trecho do voto condutor (sem destaques no original):

Nestes termos, tratando-se de recolhimento de Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental - TCFA, **não poderia a sentença considerar apenas os dados contábeis de uma única unidade da autora como base para efeito de incidência da referida taxa**, tendo-se em vista que a Segunda Turma desta Corte, em caso semelhante, **reconheceu que a TCFA é devida por estabelecimento e seus valores, por sua vez, adotam como critérios para a definição do aspecto quantitativo o grau de poluição e o porte da pessoa jurídica, ou seja, receita bruta da empresa como um todo (matriz e filiais)**. Nesse sentido:

TRIBUTÁRIO. TAXA DE CONTROLE E FISCALIZAÇÃO AMBIENTAL. ATIVIDADE POTENCIALMENTE POLUIDORA. ENQUADRAMENTO. SÚMULA 7/STJ. ASPECTO QUANTITATIVO. PESSOA JURÍDICA.

1. *Cuida-se, na origem, de Embargos à Execução Fiscal de Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental - TCFA, no valor de R\$ 14.037,84 (catorze mil, trinta e sete reais e oitenta e quatro centavos) referentes ao 4º trimestre de 2011 e ao 1º, 2º e 3º trimestres de 2012.*

2. *O Tribunal a quo manteve sentença de improcedência, por constatar que "a empresa, dentre outras atividades, fabrica, monta, repara, pinta, compra, distribui, vende, comissiona, consigna, armazena, importa, exporta e comercializa todo tipo de veículos automotores, suas peças sobressalentes, acessórios e produtos relacionados (fl. 30 dos autos)", de modo que "a mesma se enquadra nos códigos 02 e 18 da tabela de atividades potencialmente poluidoras e utilizadoras de recursos ambientais (Anexo VIII da Lei nº 10.165/2000), pois empresas que prestam serviços de manutenção, reparação e assistência técnica de veículos automotores, normalmente também comercializam derivados de petróleo, produtos químicos e perigosos, tais como óleo e lubrificantes, desenvolvendo atividade prevista no referido anexo da Lei nº 6.938/81, descrita como atividade sujeita à referida taxa de controle e fiscalização ambiental" (fls. 319-320).*

3. *Diante desses termos, o acolhimento da pretensão recursal, sob a alegação de que a atividade desempenhada seria apenas a de comércio varejista de veículos, a qual em tese não se enquadraria no Anexo VIII da Lei 6.938/1981, depende de revolvimento fático probatório, procedimento vedado no âmbito do Recurso Especial (Súmula 7/STJ).*

4. *Consoante o art. 17-D da Lei 6.938/1981, a TCFA é devida por estabelecimento, e os seus valores são os fixados no Anexo IX desta Lei, o qual, por sua vez, adota como critérios para definição do aspecto quantitativo o grau de poluição (pequeno, médio e alto) e o porte da pessoa jurídica (micro, pequena, média e grande empresa).*

5. *O § 1º do referido art. 17-D traz, para efeitos dessa lei, os conceitos de microempresa e de empresas de pequeno, médio e grande porte, sem dar margem a dúvidas de que o parâmetro considerado é o da receita bruta da pessoa jurídica.*

6. *Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido. (REsp 1661547/PE, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/06/2017, DJe 19/06/2017).*

47. Também o Tribunal Regional Federal da 5ª Região tem o mesmo entendimento, como se verifica da AC 0001194-10.2013.4.05.8308.

48. Ao que parece, a jurisprudência é robusta no sentido de que, para fins de definição do aspecto quantitativo da TCFA, isto é, para cálculo do porte econômico da empresa, deve-se levar em consideração a renda bruta anual da pessoa jurídica, abrangendo todos os seus estabelecimentos.

49. Como bem lembrado por Sacha Calmon^[2], oportuno observar que uma das principais críticas que se fizeram à TCA, instituída pela Lei nº 9.960/2000 e declarada inconstitucional pelo STF nos autos da ADIn nº 2.178-8, condenava justamente a indiferenciação do valor da taxa na proporção do porte econômico do contribuinte (voto do Relator, Min. ILMAR GALVÃO).

50. Por isso, taxar igualmente uma micro ou pequena empresa que se utiliza de mão-de-obra familiar ou de poucos empregados e outra que, não obstante o faturamento individual, faz parte de uma grande companhia, é negar observância a o princípio da capacidade contributiva que se aplica também às taxas, mesmo que em caráter secundário e como princípio programático. Assim, mesmo tendo em conta o princípio da retributividade das taxas, deverá o legislador, sempre que possível, dimensionar a alíquota da taxa de maneira a ser exigida em proporção maior de quem tem capacidade contributiva, compensando a redução ou isenção do tributo que deve ser concedido aos usuários do serviço público carentes de capacidade econômica.

III.4. DAS MANIFESTAÇÕES JURÍDICAS ANTERIORES

51. Estando firmado neste parecer o entendimento de que a renda bruta anual a ser considerada para identificação do porte do estabelecimento tributado é o somatório do faturamento de todos os estabelecimentos da pessoa jurídica, urge esclarecer a menção feita no Despacho nº 15353735/2023-CProfi/CGFin/Diplan de que a PFE/IBAMA já se manifestou em outras oportunidades sobre o tema, "*respeitando as devidas proporções e simetria*", sendo "*possível inferir indubitavelmente, que a apuração do porte dos estabelecimentos passíveis do poder de polícia do Ibama em virtude da atividade exercida deve se dar de forma individualizada no âmbito de cada pessoa jurídica inscrita no Cadastro Técnico Federal - CTF, independentemente de ser a Matriz do grupo empresarial ou qualquer uma de suas eventuais Filiais*".

52. Não nos parece que o posicionamento atual da PFE/IBAMA se contrapõe à conclusão ora proposta. Vejamos.

53. O PARECER nº 0339/2005 PROGE/COEPA tratou do caso de empresa optante do SIMPLES que requereu sua reclassificação de empresa de pequeno porte para microempresa em razão dos valores de sua arrecadação. A manifestação entendeu que a ausência de receita auferida nos exercícios 2001 e 2002 não desobriga a empresa do recolhimento da TCFA, devendo, no entanto, ser a mesma enquadrada na condição de microempresa no período.

54. O PARECER/DIJUR/RS Nº 625/2011 refere-se ao caso de estabelecimento filial que requereu seu enquadramento como microempresa, sob alegação de que seu faturamento era zero porque centralizado na matriz. O parecer concluiu que o faturamento da empresa era zero porque era a matriz que centralizava as operações financeiras e não porque inexistiu atividade

potencialmente poluidora e/ou utilizadora de recursos naturais. Afirmou que "a intenção da Lei 10.165/2000 ao estabelecer isenção do pagamento da taxa para microempresas como (sic) potencial poluidor pequeno e médio foi de dar tratamento favorecido e diferenciado a pequenos estabelecimentos - que empregam pessoas da própria família ou possuem poucos empregados". Arrematou lembrando que "o parágrafo único do artigo 16 do Código Tributário Nacional autoriza a autoridade administrativa 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".

55. Já o PARECER n. 139/2015/CONEP/PFE-IBAMA-SEDE/PGF/AGU, acrescido do DESPACHO n° 177/2015/CONEP/PFE-IBAMA-SEDE/PGF/AGU, esclareceu dúvida jurídica da Divisão de Cobrança e Avaliação de Créditos Tributários do Ibama no sentido de que a condição de empresa contribuinte ser uma sociedade anônima apenas a impede de aderir ao regime diferenciado de tributação do Simples Nacional, não tendo implicação quanto ao seu enquadramento como microempresa ou empresa de pequeno porte para efeitos de fixação e recolhimento da TCFA.

56. Por fim, a recente NOTA JURÍDICA n. 00011/2023/DITRIB/PFE-IBAMA-SEDE/PGF/AGU, alterando os entendimentos anteriores da PFE-IBAMA no que com ela se contrapunham, concluiu ser "possível o cancelamento de débito de TCFA em razão da inatividade temporária da pessoa jurídica, quando o mesmo se referir exclusivamente a um determinado trimestre onde reste devidamente comprovado, por meio de competente documentação fiscal, a falta de receita bruta nele auferida". A nota entendeu que não se verifica a ocorrência de fato gerador neste caso porque a ausência de receita bruta evidencia a inexistência de atividade potencialmente poluidora ou utilizadora de recursos naturais no período, condição *sine qua non* para que o Ibama exerça seu poder de polícia^[3].

57. Veja que as três primeiras manifestações da PFE-IBAMA, que poderiam gerar algum ruído com o posicionamento ora exposto, foram alteradas por essa última manifestação.

58. De acordo com o entendimento anterior, a inatividade temporária da empresa no ano civil a classificava como sujeito passivo da TCFA no enquadramento de microempresa, situação que conflitaria com o entendimento deste parecer de se utilizar o somatório da receita bruta de todos os estabelecimentos da pessoa jurídica para identificação do seu porte.

59. No entanto, o atual entendimento é no sentido de que a inatividade temporária a cada trimestre (elemento temporal da obrigação tributária) configura hipótese de ausência de fato gerador no período. Então, se não se verificou a hipótese de incidência do tributo, não há que se passar à fase seguinte de identificação da sua base de cálculo, matéria objeto desta manifestação, razão pela qual não se verifica qualquer incompatibilidade entre o atual entendimento da PFE-IBAMA e a conclusão a que se chega no presente parecer.

III.5 - APLICAÇÃO DO NOVO ENTENDIMENTO NO TEMPO

60. O citado Despacho n° 15353735/2023-CProf/CGFin/Diplan ainda aponta que o IBAMA vem adotando, como prática reiteradamente observada pelas autoridades administrativas desde a vigência da Lei 10.165/00, o procedimento de apuração do porte de forma individualizada. Então, caso a Administração adote o entendimento firmado neste parecer, não haverá dúvidas de que se estará diante de uma alteração interpretativa da lei tributária mais gravosa ao contribuinte.

61. Neste cenário, a questão que ora se põe é saber se é possível a cobrança retroativa sob a ótica da nova interpretação da base de cálculo da TCFA, de modo a alcançar o período em que vigia o entendimento anterior.

62. A matéria se encontra regulada pelo art. 146 do Código Tributário Nacional:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

63. Essa norma é expressão do princípio da segurança jurídica, que por seu turno se desdobra na proteção à confiança legítima do administrado, como bem expõe Raquel Melo Urbano de Carvalho (sem destaques no original):

8.3 A proteção à confiança legítima do administrado e a segurança jurídica compartilhada

Uma das suas repercussões mais significativas vem recebendo, na doutrina estrangeira, a designação de 'proteção à confiança legítima do administrado.

(...)

Analisando que sob o prisma da boa-fé, cada um deve guardar a palavra dada, não fraudar a confiança ou abusar dela, assevera que o princípio tem incidência em matéria de obrigações, concorrendo no Direito das Coisas, no Direito Processual e no Direito Público, tendo assumido especial desenvolvimento no Direito Administrativo.

Com base na jurisprudência do Tribunal Constitucional Alemão, estabeleceu-se o selo distintivo do que é a confiança legítima em sua face subjetiva: a mesma segurança jurídica vista do lado do administrado, restando assim fixado o liame vital que as une. Por isto afirmou, em definitivo, que "a confiança legítima é a segurança jurídica vista do lado do particular."^[4]

64. Com base nesse princípio da segurança jurídica, resguardam-se os atos praticados pelo contribuinte com amparo na orientações gerais da autoridade fiscal previstas à época do fato gerador, não se podendo admitir que a nova interpretação adotada na esfera tributária possa retroagir para alcançar e produzir efeitos em situações jurídicas já consolidadas, somente projetando seus efeitos para os atos futuros.

65. Discorrendo a propósito da modificação de critérios jurídicos pela autoridade administrativa prevista no acima transcrito art. 146, Aliomar Baleeiro se posiciona nestes termos:

Já vimos que entre as normas complementares das leis, tratados e decretos integrantes da "legislação tributária", tal como está conceituada nos arts. 96 a 100 do CTN, incluem-se também os atos normativos das autoridades administrativas, as decisões dos órgãos singulares coletivos, desde que tenham eficácia normativa e as práticas reiteradamente observadas por aquelas autoridades.

Mas essas "normas complementares" também podem ser substituídos por outras ou modificadas em seu alcance ou nos seus efeitos.

Nesses casos, em se tratando de normas relativas ao lançamento, a inovação só se aplicará ao mesmo contribuinte

se ocorrer fato gerador posteriormente à modificação. Sobrevivem as situações constituídas anteriormente e que são definitivas.^[5]

66. Adotando essa máxima, o Superior Tribunal de Justiça tem afastado a aplicação retroativa a fatos geradores anteriores à mudança de entendimento em face de equívoco na valoração jurídica dos fatos. Para além disso, a questão foi objeto de acórdão prolatado sob o rito dos recursos especiais representativos de controvérsia, do qual se extraem os seguintes excertos (sem destaques no original):

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO E PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. IPTU. RETIFICAÇÃO DOS DADOS CADASTRAIS DO IMÓVEL. FATO NÃO CONHECIDO POR OCASIÃO DO LANÇAMENTO ANTERIOR (DIFERENÇA DA METRAGEM DO IMÓVEL CONSTANTE DO CADASTRO). RECADASTRAMENTO. NÃO CARACTERIZAÇÃO. REVISÃO DO LANÇAMENTO. POSSIBILIDADE. ERRO DE FATO. CARACTERIZAÇÃO.

(...)

4. Destarte, a revisão do lançamento tributário, como consectário do poder-dever de autotutela da Administração Tributária, somente pode ser exercido nas hipóteses do artigo 149, do CTN, observado o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário.

5. Assim é que a revisão do lançamento tributário por erro de fato (artigo 149, inciso VIII, do CTN) reclama o desconhecimento de sua existência ou a impossibilidade de sua comprovação à época da constituição do crédito tributário.

6. Ao revés, **nas hipóteses de erro de direito (equívoco na valoração jurídica dos fatos), o ato administrativo de lançamento tributário revela-se imodificável, máxime em virtude do princípio da proteção à confiança, encartado no artigo 146, do CTN, segundo o qual "a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução"**.

7. Nesse segmento, é que a Súmula 227/TFR consolidou o entendimento de que "a mudança de critério jurídico adotado pelo Fisco não autoriza a revisão de lançamento".

(...)

10. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 1130545/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/08/2010, DJe 22/02/2011)

67. Conclui-se, assim, que o entendimento contido neste parecer sobre a base de cálculo da TCFA deve ser aplicado apenas para os futuros fatos geradores que ocorrerem após a adoção, pela Administração Tributária, desta orientação.

68. Convém, entretanto, esclarecer que, não obstante a TCFA ser um tributo cujo fato gerador se verifica a cada trimestre do ano civil, não se revela possível aplicar a nova interpretação aos próximos trimestres deste exercício, mas tão-somente a partir do 1º trimestre de 2024.

69. Explica-se.

70. Conforme já exposto, a base de cálculo da TCFA, prevista no art. 17-D da Lei n. 6.938/1981, tem como parâmetro, além de outros fatores, o porte da empresa, que é definido levando-se em conta a renda bruta anual da pessoa jurídica. Então, como a lei diz ser *anual* a renda bruta a ser utilizada para identificação do porte, não é possível a existência de dois portes neste mesmo ano-calendário (um para os fatos ocorridos antes da alteração do entendimento e outro, após). Por isso, se se adotar o novo critério jurídico de renda bruta, que implica em situação mais gravosa ao contribuinte, ainda para este ano-calendário de 2023, estar-se-á violando a norma contida no art. 146 do CTN.

71. Desta forma, a aplicação do entendimento de que a renda bruta anual a ser considerada para identificação do porte do estabelecimento sujeito passivo da TCFA é o somatório da receita bruta de todos os estabelecimentos da pessoa jurídica, somente poderá se dar a partir do próximo ano-calendário, ou seja, a partir do primeiro trimestre de 2024.

IV - CONCLUSÃO

72. Por fim, adverte-se que a adoção de conceito distinto de "*receita bruta da pessoa jurídica*" como sinônimo de "*receita bruta da matriz e filiais conjuntamente*", poderá interferir na catalogação do porte da empresa, o que só seria possível através de alteração legislativa ou declaração de inconstitucionalidade do dispositivo legal.

73. Impende consignar, ademais, que a manutenção da interpretação que a Administração vem dando ao tema pode ter implicações no total do valor arrecadado, pois muitos estabelecimentos que atualmente são considerados pequeno e médio portes poderiam ser reclassificados para de médio e grande, o que ensejaria aumento do valor das taxas devidas à guisa de TCFA.

74. Atente-se, por derradeiro, que conclusão diversa à da presente manifestação e decisões judiciais citadas poderá acarretar renúncia de receita, compreendida pela "*anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado*" (§1º, art. 14, da Lei Complementar n. 101, de 04 de maio de 2000).

75. Por todo o exposto e em resposta ao questionamento posto na presente consulta, conclui-se que a teor do §1º do art. 17-D da Lei nº 6.938/91 **a renda bruta anual a se considerar, para fins de definição do porte econômico que servirá como base de cálculo da TCFA, é a da pessoa jurídica como um todo, ou seja, da matriz e das filiais conjuntamente.**

76. Submete-se a presente manifestação à consideração superior da Coordenação de Matéria Tributária e Cobrança desta PFE-IBAMA e, em caso de aprovação, sugere-se a restituição dos autos à Diretoria de Planejamento, Administração e Logística do IBAMA.

Brasília, 23 de junho de 2023.

LUIZA HELENA PONTES COSTA SILVA
PROCURADORA FEDERAL

Atenção, a consulta ao processo eletrônico está disponível em <https://supersapiens.agu.gov.br> mediante o fornecimento do Número Único de Protocolo (NUP) 02009001627201861 e da chave de acesso 745dfde4

Notas

1. [^] [cf. RUY BARBOSA NOGUEIRA, *Direito Financeiro*, 3.a ed., São Paulo 1971 pág. 121.](#)
2. [^] <https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/09/Constitucionalidade-da-Lei-Federal-n-10.165-2000-que-criou-a-taxa-de-controle-e-fiscalizacao-ambiental.pdf>
3. [^] [A Lei nº 6.938/1981 \(Política Nacional de Meio Ambiente\), quando da criação da TCFA previu expressamente, em seu art. 17-B que seu fato gerador "é o exercício regular do **poder de polícia** conferido ao Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis – Ibama para controle e **fiscalização das atividades** potencialmente poluidoras e utilizadoras de recursos naturais" \(sem destaques no original\).](#)
4. [^] [Raquel Melo Urbano de Carvalho. *Curso de Direito Administrativo*. Salvador: Editora Juspodivm, 2008, p. 812 e 814](#)
5. [^] [Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Editora Forense, p. 811, 2003.](#)



Documento assinado eletronicamente por LUIZA HELENA PONTES COSTA, com certificado A1 institucional (*.agu.gov.br), de acordo com os normativos legais aplicáveis. A conferência da autenticidade do documento está disponível com o código 1167521406 e chave de acesso 745dfde4 no endereço eletrônico <https://sapiens.agu.gov.br>. Informações adicionais: Signatário (a): LUIZA HELENA PONTES COSTA, com certificado A1 institucional (*.agu.gov.br). Data e Hora: 23-06-2023 08:31. Número de Série: 51385880098497591760186147324. Emissor: Autoridade Certificadora do SERPRO SSLv1.



ADVOCACIA-GERAL DA UNIÃO
PROCURADORIA-GERAL FEDERAL
PROCURADORIA FEDERAL ESPECIALIZADA JUNTO AO INSTITUTO BRASILEIRO DO MEIO AMBIENTE E DOS
RECURSOS NATURAIS RENOVÁVEIS - SEDE
COORDENAÇÃO DE MATÉRIA TRIBUTÁRIA E COBRANÇA
DESPACHO n. 00323/2023/CTRIC/PFE-IBAMA-SEDE/PGF/AGU

NUP: 02009.001627/2018-61

**INTERESSADOS: INSTITUTO BRASILEIRO DO MEIO AMBIENTE E DOS RECURSOS NATURAIS RENOVÁVEIS -
IBAMA E OUTROS**

ASSUNTOS: MULTAS E DEMAIS SANÇÕES

1. Aprovo o documento em anexo.
2. Tendo em vista a grande repercussão financeira e administrativa da manifestação jurídica, entendo adequada a submissão à Coordenadora-Geral de Matéria Administrativa e Tributária, com a sugestão de levar o processo à decisão final da Procuradora-Chefe Nacional da PFE/IBAMA.

Brasília, 29 de maio de 2023.

HENRIQUE ALBINO PEREIRA
PROCURADOR FEDERAL
COORDENADOR DE MATÉRIA TRIBUTÁRIA E COBRANÇA
PFE/IBAMA

Atenção, a consulta ao processo eletrônico está disponível em <https://supersapiens.agu.gov.br> mediante o fornecimento do Número Único de Protocolo (NUP) 02009001627201861 e da chave de acesso 745dfde4



Documento assinado eletronicamente por HENRIQUE ALBINO PEREIRA, com certificado A1 institucional (*.agu.gov.br), de acordo com os normativos legais aplicáveis. A conferência da autenticidade do documento está disponível com o código 1184387003 e chave de acesso 745dfde4 no endereço eletrônico <https://sapiens.agu.gov.br>. Informações adicionais: Signatário (a): HENRIQUE ALBINO PEREIRA, com certificado A1 institucional (*.agu.gov.br). Data e Hora: 29-05-2023 14:05. Número de Série: 51385880098497591760186147324. Emissor: Autoridade Certificadora do SERPRO SSLv1.



ADVOCACIA-GERAL DA UNIÃO
PROCURADORIA-GERAL FEDERAL
PROCURADORIA FEDERAL ESPECIALIZADA JUNTO AO INSTITUTO BRASILEIRO DO MEIO AMBIENTE E
DOS RECURSOS NATURAIS RENOVÁVEIS - SEDE
COORDENAÇÃO-GERAL DE MATÉRIA ADMINISTRATIVA E TRIBUTÁRIA
DESPACHO n. 01588/2023/CGMAT/PFE-IBAMA-SEDE/PGF/AGU

NUP: 02009.001627/2018-61

**INTERESSADOS: INSTITUTO BRASILEIRO DO MEIO AMBIENTE E DOS RECURSOS NATURAIS
RENOVÁVEIS - IBAMA E OUTROS**

ASSUNTOS: MULTAS E DEMAIS SANÇÕES

1. Acompanho o entendimento firmado no **PARECER n. 00001/2023/DITRIB/PFE-IBAMA-SEDE/PGF/AGU**, aprovado pelo **DESPACHO n. 00323/2023/CTRIC/PFE-IBAMA-SEDE/PGF/AGU**, por seus próprios e jurídicos fundamentos.
2. Considerando a relevância do tema e os impactos decorrentes da nova interpretação jurídica ora fixada, submeto o feito à apreciação final da Procuradora-Chefe Nacional, com sugestão de posterior remessa à Diretoria de Planejamento, Administração e Logística (Diplan) para ciência e demais providências de sua alçada.

Brasília, 28 de junho de 2023.

MICHELLE DINIZ MENDES
COORDENADORA-GERAL DE MATÉRIA ADMINISTRATIVA E TRIBUTÁRIA
PFE-IBAMA

Atenção, a consulta ao processo eletrônico está disponível em <https://supersapiens.agu.gov.br> mediante o fornecimento do Número Único de Protocolo (NUP) 02009001627201861 e da chave de acesso 745dfde4



Documento assinado eletronicamente por MICHELLE DINIZ MENDES, com certificado A1 institucional (*.agu.gov.br), de acordo com os normativos legais aplicáveis. A conferência da autenticidade do documento está disponível com o código 1210858941 e chave de acesso 745dfde4 no endereço eletrônico <https://sapiens.agu.gov.br>. Informações adicionais: Signatário (a): MICHELLE DINIZ MENDES, com certificado A1 institucional (*.agu.gov.br). Data e Hora: 28-06-2023 08:59. Número de Série: 51385880098497591760186147324. Emissor: Autoridade Certificadora do SERPRO SSLv1.



ADVOCACIA-GERAL DA UNIÃO
PROCURADORIA-GERAL FEDERAL
PROCURADORIA FEDERAL ESPECIALIZADA JUNTO AO INSTITUTO BRASILEIRO DO MEIO AMBIENTE E
DOS RECURSOS NATURAIS RENOVÁVEIS - SEDE
GABINETE/PFE/IBAMA-SEDE
SCEN - SETOR DE CLUBES ESPORTIVOS NORTE - TRECHO 2 - BL. A - ED. SEDE DO IBAMACEP.: 70.818-900
BRASÍLIA/DF

DESPACHO n. 00444/2023/GABIN/PFE-IBAMA-SEDE/PGF/AGU

NUP: 02009.001627/2018-61

**INTERESSADOS: INSTITUTO BRASILEIRO DO MEIO AMBIENTE E DOS RECURSOS NATURAIS
RENOVÁVEIS - IBAMA E OUTROS**

ASSUNTOS: MULTAS E DEMAIS SANÇÕES

1. Cuida-se de processo que trata do Auto de Infração n. 9225444-E, lavrado em face da empresa TRANSMAGNO TRANSPORTES RODOVIÁRIOS LTDA (CNPJ 28.299.386/0005-27), por "*apresentar informação, laudo ou relatório ambiental total ou parcialmente falso, enganoso ou omissivo, seja nos sistemas oficiais de controle. Declarar porte desta filial como pequeno quando a matriz, e conseqüentemente a empresa como um todo, possui porte grande.*"

2. Vieram os autos a esta Procuradoria em atenção ao Despacho nº 15409138/2023-Diplan (SEI 15409138), da Diretoria de Planejamento, Administração e Logística, por meio do qual solicitou o seguinte:

Senhora Procuradora Chefe Nacional da PFE/Ibama,

1. Faço referência a NOTA nº 00011/2023/DITRIB e DESPACHO nº 00014/2023 (SEI nº 15384432) no qual é solicitado manifestação acerca dos critérios e parâmetros relacionados com o enquadramento de porte dos estabelecimentos registrados junto ao Cadastro Técnico Federal - CTF.

2. Em atenção ao Despacho CGFin (SEI nº 15401215), submeto à apreciação dessa PFE a dúvida jurídica suscitada pela área técnica dessa Diplan no Despacho nº 15353735/2023-CProfi/CGFin/Diplan, visando análise e manifestação da Divisão de Matéria Tributária da PFE.

3. Nesse sentido, **acompanho**, por seus próprios fundamentos, o **DESPACHO n. 01588/2023/CGMAT/PFE-IBAMA-SEDE/PGF/AGU** e o **DESPACHO n. 00323/2023/CTRIC/PFE-IBAMA-SEDE/PGF/AGU**, os quais acolheram o entendimento firmado no **PARECER n. 00001/2023/DITRIB/PFE-IBAMA-SEDE/PGF/AGU**.

4. Pelo exposto, solicito ao Serviço de Expedição e Arquivo desta Procuradoria (Searq/PFE) promover o trâmite dos autos à **Diretoria de Planejamento, Administração e Logística – DIPLAN/IBAMA**, para conhecimento do posicionamento firmado por esta Especializada.

Brasília/DF, 30 de junho de 2023.

(Documento assinado eletronicamente)

KARINA MARX MACEDO

Procuradora-Chefe Nacional

PFE-IBAMA-SEDE

Atenção, a consulta ao processo eletrônico está disponível em <https://supersapiens.agu.gov.br> mediante o fornecimento do Número Único de Protocolo (NUP) 02009001627201861 e da chave de acesso 745dfde4



Documento assinado eletronicamente por KARINA MARX RAMOS SOUZA, com certificado A1 institucional (*.agu.gov.br), de acordo com os normativos legais aplicáveis. A conferência da autenticidade do documento está disponível com o código 1213825480 e chave de acesso 745dfde4 no endereço eletrônico <https://sapiens.agu.gov.br>. Informações adicionais: Signatário (a): KARINA MARX RAMOS SOUZA, com certificado A1 institucional (*.agu.gov.br). Data e Hora: 30-06-2023 14:52. Número de Série: 51385880098497591760186147324. Emissor: Autoridade Certificadora do SERPRO SSLv1.
