Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental (TCFA): (in)efetividade na proteção ambiental

Environmental Control and Inspection Fee (TCFA): (in)effectiveness in environmental protection

Fernanda Ramos Konno
Mestranda em Direitos Humanos pela Universidade Federal de Mato Grosso do Sul (UFMS). Bacharel em Direito pela Universidade Federal de Mato Grosso do Sul. Pesquisadora do Grupo de Pesquisa do CNPq Direito, Políticas Públicas e Desenvolvimento Sustentável. Advogada.
fernandakonno@gmail.com

Lídia Maria Ribas
Doutora e Mestre em Direito do Estado pela PUC/SP. Professora titular na FADIR/UFMS. Líder do Grupo de Pesquisas Direito, Políticas Públicas e Desenvolvimento Sustentável e pesquisadora no Grupo de Pesquisas - Tutela Jurídica das Empresas em face do Direito Ambiental Constitucional, ambos do CNPq. Membro da ABDT, da ADPMS, da ABDI e do CEDIS/UNL.
limaribas@uol.com.br

Resumo: O presente artigo examina a Portaria Nº 260/2023 do IBAMA sobre o cálculo da Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental (TCFA), que determina o uso da receita bruta consolidada de matriz e filiais para o cálculo da taxa. O objetivo é avaliar como essa mudança afeta a função extrafiscal da TCFA e sua eficácia na proteção ambiental e na promoção da livre concorrência. A pesquisa adota uma metodologia dedutiva, com análise documental e revisão bibliográfica, incluindo legislações, pareceres e decisões judiciais. Os resultados revelam que o novo cálculo pode onerar desproporcionalmente empresas com múltiplas unidades, desconsiderando suas diferenças de porte e impacto ambiental, o que gera contradições com o princípio da capacidade contributiva e compromete a competitividade. A conclusão sugere um retorno ao cálculo individual por estabelecimento para refletir a realidade econômica e ambiental de cada unidade. A pesquisa limita-se a análises teóricas, recomendando-se estudos empíricos sobre os efeitos econômicos e ambientais.

Palavras-chaves: ordem econômica; extrafiscalidade; capacidade contributiva; justiça tributária.

Abstract: This article examines IBAMA Ordinance Nº 260/2023 on the calculation of the Environmental Control and Inspection Fee (TCFA), which determines the use of the consolidated gross revenue of the parent company and branches to calculate the fee. The objective is to assess how this change affects the extra-fiscal function of the TCFA and its effectiveness in environmental protection and in promoting free competition. The research adopts a deductive methodology, with documentary analysis and bibliographic review, including legislation, opinions and judicial decisions. The results reveal that the new design may disproportionately burden companies with multiple units, disregarding their differences in size and environmental impact, which generates contradictions with the principle of taxable capacity and compromises competitiveness. The conclusion suggests a return to the individual calculation per establishment to reflect the economic and environmental reality of each unit. The research is limited to theoretical analyses, recommending yourself empirical studies on the economic and environmental effects.

Keywords: economic order; extra-fiscality; tax capacity; tax justice.

Sumário: 1. Introdução - 2. Extrafiscalidade em viés ambiental - 3. Aspectos legais da TCFA - 4. Portaria Nº 260/2023 do IBAMA e capacidade contributiva - 5. Considerações finais - 6. Referências.

1. INTRODUÇÃO

O tributo não pode apenas ser visto com o viés de arrecadação ao erário e a presente pesquisa se fundamenta justamente na perspectiva de tributo com viés extrafiscal ambiental. A partir de uma visão do tributo como instrumento de promoção do equilíbrio e da proteção ambientais, ao tributar atividades com impacto ambiental degradante, há uma possibilidade de desincentivar práticas lesivas ao meio ambiente entre empresas.

Sendo assim, há que se considerar os preceitos constitucionais, em especial aqueles referentes à ordem econômica, haja vista que os tributos, seja na dimensão fiscal, extrafiscal ou parafiscal, não devem inviabilizar a iniciativa privada ou impedir o crescimento econômico. Por meio de políticas fiscais, tem-se uma possibilidade de alinhamento das atividades econômicas com o desenvolvimento sustentável.

Considerando a relação entre políticas tributárias e a proteção ambiental como indissociáveis, pretende-se fornecer um destaque para o uso de instrumentos fiscais para incentivar práticas sustentáveis. O enfoque do presente estudo é a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental (TCFA), aplicada pelo Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (IBAMA), que representa um exemplo de tributo com função extrafiscal e parafiscal, cujos objetivos são de aplicação do princípio do poluidor-pagador e financiamento da fiscalização de atividades potencialmente poluidoras.

Em 2023, o IBAMA editou a Portaria IBAMA Nº 260, que alterou o cálculo da TCFA, de modo que a classificação do porte econômico das empresas passa a considerar a receita bruta total da pessoa jurídica, somando os faturamentos de matriz e filial. Reside nessa nova interpretação o debate sobre o impacto da TCFA tanto na fiscalização ambiental quanto na livre concorrência entre empresas de diferentes portes.

Anteriormente, o IBAMA calculava a TCFA considerando apenas a receita de cada estabelecimento individualmente, o que permitia uma aplicação mais proporcional a cada unidade. Com a mudança, empresas que possuem filiais passam a ser tributadas com base na receita total consolidada, trazendo questionamentos sobre os efeitos desse critério para a competitividade no mercado e a conformidade da taxa com os princípios constitucionais aplicáveis.

Diante desse contexto, o problema de pesquisa que se coloca é: como o entendimento do IBAMA sobre o cálculo da TCFA, ao consolidar a receita bruta de matriz e filiais, afeta a livre concorrência, haja vista que, apesar da função extrafiscal da taxa e da necessidade de buscar políticas de proteção ambiental no Brasil, ainda há a necessidade de fomentar a economia? Essa pergunta direciona a pesquisa para investigar se o cálculo consolidado compromete a capacidade da TCFA de promover a fiscalização

ambiental de maneira proporcional e justa, sem prejudicar o ambiente competitivo entre empresas.

Para esse problema, algumas hipóteses são levantadas. Primeiramente, o novo critério de cálculo pode distorcer a função extrafiscal da TCFA ao impor custos mais altos a empresas com estruturas descentralizadas, o que pode reduzir a competitividade entre empresas de diferentes portes. Outra hipótese é que o novo critério pode ser contestado judicialmente por violar princípios constitucionais, como a proporcionalidade e a capacidade contributiva. Em contrapartida, uma hipótese a favor do novo entendimento sugere que ele poderia simplificar a arrecadação e fortalecer o orçamento do IBAMA.

Este estudo se justifica por buscar a compreensão acerca da eficácia de uma taxa ambiental que influencia a fiscalização ambiental e o ambiente competitivo de empresas, considerando a possibilidade de existir uma desindustrialização no Brasil. Para tanto, a metodologia adotada é dedutiva, com análise documental e revisão bibliográfica, fundamentada em legislações, pareceres do IBAMA, decisões judiciais e doutrina sobre extrafiscalidade, proteção ambiental e livre concorrência.

2. EXTRAFISCALIDADE EM VIÉS AMBIENTAL

Doutrinariamente, o meio ambiente pode ser compreendido como um direito humano fundamental de terceira geração e a compreensão deste é abrangente: pode ser de meio ambiente natural, cultural, artificial e do trabalho.

Fiorillo (2020, p. 42) alega que a terminologia é redundante, "em razão de ambiente já trazer em seu conteúdo a ideia de 'âmbito que circunda', sendo desnecessária a complementação pela palavra meio". Neste sentido, é possível aferir que a definição de meio ambiente é ampla e o legislador optou por um conceito jurídico indeterminado, criando um espaço positivo de incidência da norma.

Com a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/88), tem-se a ocorrência da consolidação do direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado no país, em especial com o Artigo 225 e os seis parágrafos que o integram:

> Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações. (...)

Entretanto, é indubitável que a CRFB/88, em seu Artigo 225, não dispôs sobre o conceito de meio ambiente com detalhes, mas, sim, versando sobre o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado. Para efeito de conceituação, aponta-se, para a presente pesquisa, o Artigo 3º, da Política Nacional do Meio Ambiente de 1981:

> Art 3º - Para os fins previstos nesta Lei, entende-se por:

> I - meio ambiente, o conjunto de condições, leis, influências e interações de ordem física, química e biológica, que permite, abriga e rege a vida em todas as suas formas; (...)

A fim de evidenciar-se a necessidade de que a preservação e a proteção ambientais sejam essenciais para o país, fundamental apontar para as palavras de Machado (2020, p. 163), ao afirmar que "a sadia qualidade de vida só pode ser conseguida e mantida se o meio ambiente estiver ecologicamente equilibrado". Ou seja, há uma relação intrínseca entre a preservação e proteção ambientais com o desenvolvimento social e econômico da sociedade.

No primeiro parágrafo do Art. 225, da CRFB/88, ficou estabelecido que incumbiria ao Poder Público garantir a efetividade do direito ao meio ambiente e foram elencadas ações nos sete incisos, tais como a preservação e restauração de processos ecológicos essenciais, provimento do manejo ecológico de espécies e ecossistemas, preservação da diversidade e do patrimônio genético, definição das áreas a serem especialmente protegidas, exigência de estudo prévio para instalação de obras ou atividades que causem degradação ambiental, controle daquilo que possa comportar risco para a vida, qualidade de vida e meio ambiente, promoção da educação ambiental e proteção da fauna e da flora.

Com base na explicação supra, é perceptível que não há vedação alguma ao desenvolvimento industrial do país, mas, sim, que é incentivado o desenvolvimento em harmonia com o meio ambiente, de maneira que a sociedade possa desfrutar e preservar, uma vez que o caráter predatório que possuíam as ações humanas resultaria em possíveis danos ambientais irreparáveis.

O meio ambiente é um bem difuso – pertence à coletividade. Os interesses são transindividuais e indivisíveis, sendo a titularidade pertencente a pessoas indeterminadas, conforme está disposto no Artigo 81, da Lei Nº 8.078, de 11 de setembro de 1990 (Código de Defesa do Consumidor). Com os fins de preservação e proteção, o meio ambiente ecológico é um bem jurídico difuso - um bem de uso comum do povo, no qual não há uma titularidade individual, mas, sim, uma titularidade coletiva.

Por ter a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 inovado quanto à tutela e proteção do meio ambiente, pois pela primeira vez a defesa e conservação ambiental estiveram inseridas constitucionalmente, os princípios ambientais também foram colocados no mesmo nível das liberdades públicas e dos direitos fundamentais.

Neste sentido, necessário apontar a ligação entre meio ambiente e tributação. O tributo busca financiar os cofres estatais, contudo, também pode ser utilizado de modo extrafiscal, a fim de incentivar, desincentivar e regular determinados comportamentos e ações, atingindo "diferentes desígnios, voltados à promoção de interesses sociais, políticos ou econômicos" (Moraes, 2019, p. 47).

Pimenta (2020, p. 30) explica que a imposição de um tributo com o objetivo de incentivar, reduzir ou até mesmo evitar a prática de uma determinada conduta, moldando

assim a realidade econômica e social — um exemplo clássico de *mittelbare Einwirkung* — caracteriza uma modalidade de um fenômeno conhecido como extrafiscalidade.

Portanto, pode-se afirmar que a função extrafiscal é um meio de utilizar o tributo como um mecanismo de intervenção estatal a fim de regular determinada atividade econômica. Assim, a tributação vai além da angariação de fundos, ela assimila um caráter político. Os tributos são instrumentos que, por meio da extrafiscalidade, podem ser utilizados para a proteção, preservação e conservação do meio ambiente.

Sarlet e Fensterseifer (2021, p. 1008-1009) apontam que a atribuição de deveres de proteção ecológica ao Estado (Art. 225, *caput* e § 1º, da CF/1988) confere-lhe o papel de regulador e fiscalizador da atividade econômica, especialmente em relação a práticas que possam causar danos ao meio ambiente. Dessa forma, torna-se necessário que o Estado implemente uma política fiscal que apoie uma estrutura administrativa voltada à fiscalização das atividades econômicas (no âmbito do poder de polícia ambiental) e que também seja capaz de "orientar" e "ajustar" comportamentos dos agentes econômicos.

Thomé (2015, p. 76) esclarece que o principal agente responsável é o Estado, haja vista que a sociedade frequentemente demanda a intervenção externa de uma entidade com autoridade e capacidade para regular comportamentos e estruturar ações coletivas. O Estado possui o poder não apenas de agir como um mediador nas relações sociais e econômicas, mas também de formular e implementar políticas públicas que alcancem a população de forma abrangente e eficaz.

A extrafiscalidade, como conceito e prática no campo do direito tributário, transcende a simples arrecadação de recursos financeiros, desempenhando um papel regulador ao influenciar comportamentos e políticas públicas em áreas estratégicas. Esse caráter extrafiscal é especialmente relevante para as questões ambientais, onde o uso de tributos visa não apenas gerar receita, mas também desestimular atividades potencialmente prejudiciais ao meio ambiente e promover práticas sustentáveis.

Neste sentido, a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental (TCFA) é apontada como exemplo de tributo ambiental, pois visa custear a fiscalização das atividades potencialmente poluidoras. A função extrafiscal se manifesta na forma de uma pressão econômica que incentiva empresas a reduzir seus impactos ambientais, ao mesmo tempo em que assegura recursos para o cumprimento das políticas de fiscalização e controle.

3. ASPECTOS LEGAIS DA TCFA

Na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/88), há uma teoria tripartite dos tributos: impostos, taxas e contribuições de melhoria (Art. 145); por outro lado, o Supremo Tribunal Federal (STF) adotou uma teoria pentapartida, na qual se incluem, além desses três, os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais (Brasil, 1992).

Capitula-se brevemente que os impostos são tributos cuja obrigação tem como fato gerador uma situação independentemente de qualquer atuação estatal específica em relação ao contribuinte; as contribuições de melhoria que são cobradas dos proprietários de imóveis beneficiados por obras públicas; os empréstimos compulsórios, instituídos pela União em casos excepcionais, como guerra externa, calamidade pública ou para atender a investimentos de caráter urgente e relevante interesse nacional; contribuições especiais, destinadas ao financiamento de atividades específicas do Estado, como seguridade social, intervenção no domínio econômico e interesse de categorias profissionais; e as taxas (Carvalho, 2021).

As taxas podem ser conceituadas como tributos cobrados em razão do exercício regular do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição (Carvalho, 2021, p. 41). Portanto, pode-se afirmar que estão diretamente vinculadas a uma prestação estatal específica em favor do contribuinte, o que as distingue dos impostos.

Por poder de polícia, deve-se atentar ao disposto no Art. 78 do Código Tributário Nacional (CTN), no qual é definido como a atividade da Administração Pública que, ao limitar ou disciplinar direitos, interesses ou liberdades, regula a prática de atos ou a abstenção de fatos em função do interesse público, relacionados à segurança, higiene, ordem, costumes, disciplina da produção e do mercado, exercício de atividades econômicas sujeitas à concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

O parágrafo único, do Art. 78 do CTN, estabelece que o exercício do poder de polícia será considerado regular quando realizado pelo órgão competente, dentro dos limites da lei aplicável, observando o devido processo legal e, no caso de atividades discricionárias, sem abuso ou desvio de poder.

No contexto de taxa instituída em razão do poder de polícia, delimita-se a presente pesquisa à Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental (TCFA), instituída pela Lei Nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000, que alterou a Lei Nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, chamada de Política Nacional do Meio Ambiente (PNMA).

Para tanto, necessário trazer o Art. 17-D, da PNMA, para demonstrar o que está contido no dispositivo:

> Art. 17-D. A TCFA é devida por estabelecimento e os seus valores são os fixados no Anexo IX desta Lei.
> § 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).
> § 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.
> § 3º Caso o estabelecimento exerça mais de uma atividade sujeita à fiscalização, pagará a taxa relativamente a apenas uma delas, pelo valor mais elevado.

A TCFA é uma cobrança trimestral sobre empresas que exercem atividades potencialmente poluidoras e utilizadoras de recursos. A partir de sua instituição, é possível identificar que possui características a serem analisadas tanto sob a ótica da parafiscalidade quanto da extrafiscalidade, mas cada conceito se refere a aspectos diferentes do tributo.

É considerada um tributo parafiscal porque a arrecadação não é destinada ao tesouro geral da União, mas, sim, a uma entidade específica – o Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (IBAMA). Conforme aponta Ricci (2015, p. 49), "a distinção que se faz entre a fiscalidade e a parafiscalidade é que, nessa, os recursos são dirigidos a entidade distinta do ente político com competência para criar o tributo em questão".

Portanto, compreende-se que a característica parafiscal se refere ao fato de que a receita gerada pela TCFA é utilizada diretamente para financiar atividades de controle e fiscalização ambiental realizadas pelo IBAMA. Ribas e Pinheiro (2019, p. 245) esclarecem que "as taxas são associadas à existência de uma contraprestação estatal que legitima sua cobrança".

Por outro ótica, a TCFA também possui uma função extrafiscal. Isso porque, para além da arrecadação, bem como sua destinação vinculada, possui o objetivo de punir determinado comportamento – de poluição ambiental (Benaion, 2020, p. 77). Há uma projeção de impor um custo adicional às atividades que têm potencial poluidor.

Consequente da análise realizada até o momento, entende-se que o conceito da TCFA está diretamente ligado ao princípio do poluidor-pagador, que estabelece que aqueles que exploram recursos naturais ou realizam atividades que possam causar danos ao meio ambiente devem contribuir para os custos da sua preservação e recuperação (Benaion, 2020, p. 69). Essa taxa é, portanto, uma forma de internalizar as externalidades negativas associados às atividades econômicas.

Compreende-se que a origem da TCFA refletiu uma preocupação crescente com a preservação ambiental e o reconhecimento da necessidade de financiar mecanismos eficazes de fiscalização e controle. Ancorada inclusive no Art. 225, da CF/88, estabelece o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado como um direito de todos, impondo ao poder público o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.

Entretanto, o desenvolvimento econômico não pode ser dispensado, haja vista que também são princípios fundamentais constitucionais os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa. Konno e Ribas (2024, p. 31) esclarecem que "as empresas são compelidas a buscar, além do lucro financeiro, a minimização dos impactos negativos no meio ambiente, a promoção da equidade social e a contribuição para o desenvolvimento econômico sustentável".

Especificamente, a Lei Nº 10.165/00, que instituiu a TCFA, definiu as atividades sujeitas à taxa, as alíquotas aplicáveis e os procedimentos para sua cobrança. Deste modo, detalhou os critérios para a classificação das empresas de acordo com o porte econômico e o seu potencial de impacto ambiental, com faixas de cobrança proporcionais ao grau de risco ambiental das atividades exercidas (Benaion, 2020, p. 77; Brasil, 2000).

Para Benaion (2020, p. 84), há uma falta de referibilidade entre a atividade produtiva e a área de competência do IBAMA para exercer o poder de polícia sobre as respectivas atividades potencialmente poluidoras. Ainda que a TCFA seja utilizada como exemplo de tributo promotor de proteção ambiental, há que se analisar a imensidão do instrumento de intervenção estatal no ambiente econômico e social.

Desse modo, o que se segue é uma análise da Portaria IBAMA Nº 260, de 20 de dezembro de 2023, que determina que, para fins de cálculo da TCFA, a definição do porte econômico deverá considerar a renda bruta da pessoa jurídica como um todo, ou seja, matriz e filiais conjuntamente, ainda que localizadas em diferentes estabelecimentos físicos.

4. PORTARIA Nº 260/2023 DO IBAMA E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Em 30 de junho de 2023, a Procuradoria Federal Especializada (PFE) junto ao IBAMA emitiu parecer favorável que serviu como fundamento para a elaboração da Portaria IBAMA Nº 260, de 20 de dezembro de 2023. O parecer apresentou uma nova interpretação sobre o cálculo da TCFA, determinando que o porte econômico da empresa fosse definido com base na receita bruta consolidada.

Recomendou-se que o cálculo fosse realizado incluindo tanto a matriz quanto as filiais, em vez de calcular a taxa com base no faturamento individual de cada estabelecimento com impacto ambiental degradante. Esse entendimento foi embasado no argumento de que a receita total da pessoa jurídica melhor refletiria sua capacidade econômica e, portanto, sua contribuição para a fiscalização ambiental.

O IBAMA expediu a Portaria Nº 260 para formalizar e regulamentar esse novo critério de cálculo da TCFA, estabelecendo que a taxa passa a ser devida de acordo com a soma das receitas de todas as unidades da empresa, justificando que essa abordagem visa adequação dos recursos arrecadados para financiar as atividades de fiscalização e controle ambiental, função extrafiscal que cabe ao IBAMA.

Ainda que o intuito seja assegurar que empresas com maior poder econômico e potencial de impacto ambiental contribuam de forma proporcional para o financiamento da fiscalização, a mudança trouxe à tona debates sobre sua aplicação e implicações legais. Isso porque o Art. 13 da Portaria Nº 260 trouxe alterações divergentes daquela constante no Art. 17-D da PNMA:

> Art. 13. Para fins do procedimento de retificação de porte declarado pelo contribuinte junto ao CTF/APP em cada ano-calendário, utilizar-se-ão os seguintes parâmetros:
> I – quando se tratar de pessoa jurídica composta por um único estabelecimento, o porte será determinado pela renda anual do estabelecimento; e
> II – quando se tratar de pessoa jurídica composta por matriz e filiais, a identificação do porte de cada estabelecimento se dará da seguinte forma:
> a) para os exercícios compreendidos entre 2001 a 2023, será utilizada a renda bruta anual do estabelecimento de forma individualizada; e
> b) a partir do exercício de 2024, será utilizada a renda bruta anual da pessoa jurídica como um todo, ou seja, o somatório da renda bruta anual de todos os seus estabelecimentos (matriz e filiais).

É preciso apontar que, enquanto o Art. 13 da Portaria Nº 260/2023 traz que a identificação do porte utilizará a renda bruta anual da pessoa jurídica como um todo, o Art. 17-D traz que "a TCFA é devida por estabelecimento" e não por pessoa jurídica. É preciso diferenciar estabelecimento de pessoa jurídica.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no Informativo Nº 700 (STJ, 2021), definiu 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". Isto é, ainda que as filiais sejam da mesma pessoa jurídica – matriz –, são estabelecimentos diferentes, dificilmente abertos no mesmo local.

Por um lado, a Portaria Nº 260/2023 reflete o entendimento de que a fiscalização ambiental deve contar com recursos adequados, garantidos pela contribuição proporcional das empresas. Por outro lado, é possível argumentar que essa mudança desconsidera a capacidade contributiva individual das filiais e poderia impactar negativamente a competitividade, especialmente para empresas de grande porte com diversas unidades em diferentes regiões.

Adicionalmente, surgem questionamentos quanto à constitucionalidade do novo critério, visto que ele altera o cálculo de uma taxa prevista em lei, sendo, portanto, objeto de discussões jurídicas que questionam a conformidade com os princípios de legalidade, de proporcionalidade e da capacidade contributiva.

Reale (1986, p. 60) aponta que os "princípios são, pois verdades ou juízos fundamentais, que servem de alicerce ou de garantia de certeza a um conjunto de juízos, ordenados em um sistema de conceitos relativos à dada porção da realidade". Certas proposições também são chamadas de princípios, ainda que não sejam evidentes

ou derivadas de evidências, mas são aceitas como fundamentos necessários para a validade de um sistema específico de conhecimento – como no presente caso.

O princípio da capacidade contributiva, que orienta que a tributação deve corresponder à capacidade econômica real do contribuinte (Carvalho, 2021, p. 44), pode ser comprometido quando a tributação ignora o faturamento individual de cada unidade. Assim, o entendimento do IBAMA enfrenta resistências e questionamentos legais, evidenciados pela concessão de liminares[1] que afastam sua aplicação, com o argumento de que a abordagem consolidada do cálculo compromete a justiça tributária e a segurança jurídica.

No âmbito do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, em decisão judicial publicada em 18 de setembro de 2024, tem-se o seguinte:

> (...) 22. Diante do exposto, a Portaria IBAMA Nº 260/2023, ao modificar a metodologia de cálculo da TCFA e utilizar a receita bruta consolidada de matriz e filiais para definir o porte da empresa, contraria o princípio da legalidade tributária e desrespeita os limites da competência administrativa. 23. A segurança deve ser concedida porquanto demonstrada a ilegalidade sindicável pela via do mandado de segurança e presente o direito líquido e certo alegado pela parte impetrante. (...)

A consolidação da receita bruta anual para o cálculo da TCFA pode impactar de forma desigual empresas com diferentes modelos organizacionais. Empresas de grande porte com múltiplas filiais são particularmente afetadas, pois passam a ser tributadas com base no faturamento total da pessoa jurídica, independentemente do desempenho individual de cada estabelecimento.

Quadro 1 - Valores, em reais, devidos a títulos de TCFA por estabelecimento por trimestre

Potencial de poluição e/ou 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

Fonte: Brasil (2000).

Para empresas com filiais menores ou localizadas em regiões com menor atividade econômica, esse critério pode resultar em uma carga tributária desproporcional. Essas unidades, que anteriormente eram classificadas como de pequeno ou médio porte e

[1] Mandado de Segurança Nº 5003582-91.2024.4.03.6100

pagavam valores menores da TCFA, agora são equiparadas à matriz e oneradas de forma significativa. Isso pode levar a um aumento nos custos operacionais, reduzindo a rentabilidade dessas filiais e, em alguns casos, podendo levar ao fechamento de unidades menos lucrativas.

Quadro 2. Porte da empresa

CLASSIFICAÇÃO DA EMPRESA	FATURAMENTO ANUAL
Grupo I - Empresa de Grande Porte	Superior a R$ 50.000.000,00 (cinquenta milhões de reais)
Grupo II – Empresa de Grande Porte	Igual ou inferior a R$ 50.000.000,00 (cinquenta milhões de reais) e superior a R$ 20.000.000,00 (vinte milhões de reais).
Grupo III – Empresa de Médio Porte	Igual ou inferior a R$ 20.000.000,00 (vinte milhões de reais) e superior a R$ 6.000.000,00 (seis milhões de reais).
Grupo IV – Empresa de Médio Porte	Igual ou inferior a R$ 6.000.000,00 (seis milhões de reais).
Empresa de Pequeno Porte (EPP)	Igual ou inferior a R$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais) e superior a R$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais).
Microempresa	Igual ou inferior a R$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais).

Fonte: Brasil (2006).

A uniformização da taxa desconsidera as diferenças no potencial poluidor e na utilização de recursos naturais entre os estabelecimentos, o que pode resultar em uma tributação que não reflete a realidade ambiental de cada unidade. Empresas que buscam implementar práticas sustentáveis em determinadas filiais não são beneficiadas, já que a taxa é calculada com base na receita consolidada.

Ribas (2005, p. 693) esclarece que a tributação se alinha ao princípio do poluidor-pagador ao impor ao poluidor os custos dos serviços necessários para preservação, recuperação e fiscalização ambiental. Neste caso, a TCFA surge justamente para onerar pelo grau de poluição e/ou de utilização dos recursos naturais, contudo, há que se questionar uma oneração excessiva, desrespeitando princípios tributários.

A tributação baseada na receita total da empresa pode desestimular investimentos em sustentabilidade, já que os esforços individuais de cada filial para reduzir seu impacto ambiental não se refletem em uma redução da TCFA. Isso pode levar a uma homogeneização no tratamento das empresas, desconsiderando diferenças significativas no potencial poluidor e nas práticas ambientais entre os estabelecimentos.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com o presente estudo, buscou-se examinar o novo entendimento do IBAMA sobre o cálculo da Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental (TCFA), que passou a consolidar a receita bruta de matriz e filiais para determinar o porte econômico da empresa. Ao realizar uma análise sobre a mudança no critério de cálculo, foi possível levantar questões sobre a justiça tributária, a livre concorrência e a eficácia do tributo como instrumento extrafiscal de proteção ambiental e que estas acabam afetadas, ainda que não seja possível, quantificar o impacto.

A análise destacou que existem consequências econômicas e ambientais dessa abordagem, especialmente para empresas com múltiplas filiais, e os desafios que ela impõe à competitividade e à adequação da fiscalização ambiental. O principal ponto observado é que o novo critério de cálculo da TCFA pode desproporcionalmente onerar empresas de grande porte, comprometendo a função extrafiscal da taxa e desestimulando práticas sustentáveis em filiais menores.

A principal contribuição desta pesquisa residiu em oferecer uma análise crítica sobre a aplicação do conceito de extrafiscalidade no direito ambiental brasileiro, com foco nos efeitos práticos da TCFA como instrumento de controle ambiental e sua interação com o ambiente econômico. Compreender as implicações econômicas e concorrenciais do novo critério de cálculo fortalece tanto a função extrafiscal da taxa quanto a justiça tributária.

Para pesquisas futuras, recomenda-se um aprofundamento na análise empírica dos impactos econômicos da consolidação da receita bruta sobre a estrutura de custos de diferentes setores. Estudos comparativos entre países que adotam modelos similares de taxas ambientais também podem oferecer uma pesquisa por método comparado valiosa sobre práticas que incentivem a sustentabilidade sem comprometer a competitividade e o crescimento econômico.

Por fim, investigações sobre os efeitos da TCFA em regiões específicas e sobre o comportamento das empresas diante das novas regras poderiam enriquecer o entendimento do papel extrafiscal das taxas ambientais no Brasil. A construção de políticas públicas fiscais e ambientais deve ser continuada por meio da pesquisa científica, a fim de que seja possível promover um desenvolvimento sustentável e economicamente justo.

6. REFERÊNCIAS

BENAION, Danyelle Jatahy. *Tributação ambiental: uma análise da Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental (TCFA)*. Belo Horizonte: Editora Dialética, 2020.

BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 22 set. 2024.

_____. Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (IBAMA). *Parecer sobre a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental (TCFA).* Brasília, DF: Procuradoria Federal Especializada, 11 dez. 2023. Disponível em: https://www.gov.br/ibama/pt-br/servicos/taxas/tcfa/arquivos/20231211_Parecer_Porte_PFE.pdf. Acesso em: 12 nov. 2024.

_____. *Lei Complementar Nº 123*, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, altera dispositivos das Leis Nos 8.212 e 8.213, de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, aprovada pelo Decreto-lei Nº 5.452, de 1º de maio de 1943, e da Lei Nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 15 dez. 2006. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm. Acesso em: 12 nov. 2024.

_____. *Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília: Congresso Nacional, 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em 22 set. 2024.

_____. *Lei Nº 6.938, de 31 de agosto de 1981*. Dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação, e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, p. 16521, 2 set. 1981. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6938.htm. Acesso em: 12 nov. 2024.

_____. *Lei Nº 8.078, de 11 de setembro de 1990*. Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, p. 1, 12 set. 1990. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8078.htm. Acesso em: 12 nov. 2024.

_____. *Lei Nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000*. Altera a Lei Nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, e dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, o Conselho Nacional do Meio Ambiente e o Cadastro Técnico Federal de Atividades Potencialmente Poluidoras e Utilizadoras de Recursos Ambientais, entre outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 28 dez. 2000.

_____. Ministério do Meio Ambiente e Mudança do Clima. Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis. *Portaria IBAMA Nº 260*, de 20 de dezembro de 2023. Dispõe sobre a utilização de documentação comprobatória fiscal padrão para fins de retificação de porte declarado pelas pessoas jurídicas junto ao Cadastro Técnico Federal de Atividades Potencialmente Poluidoras e Utilizadoras de Recursos Ambientais (CTF/APP), em cumprimento ao que estabelece o Art. 17-D da Lei Nº 6.938, de 31 de agosto de 1981 e o inciso II do Art. 61-C da Instrução Normativa Nº 17, de 30 de dezembro de 2011. Disponível em: https://www.in.gov.br/web/dou/-/portaria-ibama-n-260-de-20-de-dezembro-de-2023-532719588. Acesso em: 22 set. 2024.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *Informativo de Jurisprudência Nº 700*, de 14 de junho de 2021. 2021. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/jurisprudencia/externo/informativo/?aplicacao=informativo&acao=pesquisar&livre=018195. Acesso em: 12 nov. 2024.

_____. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *Recurso Extraordinário Nº 146.733-9/SP*. Nos termos do voto condutor, lavrado por ocasião do exame de constitucionalidade da contribuição social sobre o lucro instituída pela Lei Nº 7.689/1988, tem-se que: "de feito, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria) a que se refere o Artigo 145 para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os Artigos 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas. Recorrente: União Federal. Recorrido: Viação Nasser S.A. Relator Ministro Moreira Alves, 06 de novembro de 1992. Disponível em: https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=210152&pgI=21&pgF=25. Acesso em: 24 set. 2024.

_____. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. *Processo Nº 1004971-07.2024.4.01.4300.* Polo ativo: Ministério Público Federal. Advogados: LUIZA HELENA PONTES COSTA SILVA, OAB 19966/GO; KENIA ALVES DE FREITAS, OAB 6966/TO; LIDIANE DE MELLO GIORDANI, OAB 5246/TO. Data de disponibilização: 17 set. 2024. Data de publicação: 18 set. 2024.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 31 ed. São Paulo: Noeses, 2021.

FIORILLO, Celso Antonio Pacheco. *Curso de Direito Ambiental Brasileiro*. 20. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

KONNO, Fernanda Ramos; RIBAS, Lídia Maria. Dinâmica das diretrizes socioambientais nas empresas. *In*: *Congresso Nacional do CONPEDI, 31*, 2024, Brasília. Anais eletrônicos [...] Florianópolis: Conpedi, 2024. p. 26-43. Disponível em: http://site.conpedi.org.br/publicacoes/l23282p8/eoh5rbio/854x30c53X9kff3y.pdf. Acesso em: 13 jan. 2025.

MACHADO, Paulo Affonso Leme. *Direito Ambiental Brasileiro*. 27. ed. Salvador: JusPODIVM, 2020.

MORAES, Tiberio Sindolfo Chaves de. *Os contornos jurídicos do ICMS Ecológico e sua aplicabilidade no Estado da Paraíba*. Monografia (Graduação em Direito) - Faculdade de Direito da Universidade Federal da Paraíba. Disponível em: https://repositorio.ufpb.br/jspui/handle/123456789/16369. Acesso em: 28 out. 2021.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Direito Tributário Ambiental*. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

REALE, Miguel. *Filosofia do Direito*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 1986.

RICCI, Henrique Cavalheiro. *Direito Tributário Ambiental e isonomia fiscal: extrafiscalidade, capacidade contributiva, proporcionalidade e seletividade*. Curitiba: Juruá, 2015.

RIBAS, Lídia Maria. Defesa ambiental: utilização de instrumentos tributários. *In* TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005.

RIBAS, Lídia Maria; PINHEIRO, Hendrick. Taxa de resíduos sólidos como instrumento para promoção do direito fundamental ao meio ambiente equilibrado. *Revista de Direito Econômico e Socioambiental*, Curitiba, v. 10, n. 2, p. 233–260, 2019. DOI: 10.7213/rev.dir.econ.soc.v10i2.23915. Disponível em: https://periodicos.pucpr.br/direitoeconomico/article/view/23915. Acesso em: 12 nov. 2024.

SARLET, Ingo Wolfgang; FENSTERSEIFER, Tiago. *Curso de Direito Ambiental.* 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021.

THOMÉ, Romeu. *Manual de Direito Ambiental*. Salvador: JusPodium, 2015.