

ORIENTAÇÃO JURÍDICA NORMATIVA Nº 02/09/PFE/IBAMA

TEMA: TAXA DE CONTROLE E FISCALIZAÇÃO AMBIENTAL – TCFA

Parecer nº 1153/2009/COEP/PAF, expedido no processo 02026.001381/2008-47, de lavra da Procuradora Federal PATRÍCIA ALVES DE FARIA.

Aprovado pela Sra. Procuradora Chefe Nacional, Dra. ANDREA VULCANIS, em 29 de junho de 2009.

EMENTA

- 1. A TCFA é tributo da espécie taxa cujo lançamento caracteriza-se na modalidade lançamento por homologação – em que o sujeito passivo deve verificar a ocorrência do fato gerador, calcular o montante devido e efetuar o pagamento, cabendo ao IBAMA a conferência e apuração do pagamento realizado.*
- 2. Todos aqueles que tenham efetuado o pagamento da TCFA deverão ter os valores e procedimentos conferidos pelo IBAMA para verificação de regularidade, homologando-se expressamente o pagamento.*
- 3. A homologação expressa quanto à regularidade do pagamento é de competência dos Superintendentes nos Estados.*
- 4. Não efetuado o pagamento ou pago a menor, o IBAMA deverá, por meio das áreas de arrecadação, promover o lançamento de ofício do tributo.*
- 5. Na hipótese do item 4, o sujeito passivo deverá ser notificado, por AR, para pagar o valor devido ou apresentar defesa no prazo de 30 dias.*
- 6. Apresentada defesa, esta deve ser julgada pelos Superintendentes do IBAMA nos Estados, atendendo à regra de competência definida no Decreto 70.235/72 (autoridade local).*
- 7. Julgada a defesa, o sujeito passivo deverá ser notificado para pagar o valor devido ou apresentar recurso no prazo de 30 dias, a contar da data da ciência da decisão.*
- 8. Apresentado recurso da decisão do Superintendente, este será julgado pelo Presidente do IBAMA.*
- 9. Quanto ao prazo para efetuar a cobrança:*
 - a. Caso tenha havido antecipação de pagamento e este tenha sido a menor (e não constatado dolo, fraude ou simulação), o prazo decadencial para o IBAMA lançar eventuais diferenças é de 5 (cinco)*

anos, a contar da data do fato gerador, ou seja, o último dia do trimestre (data de apuração).

b. Caso não tenha havido nenhum pagamento, o prazo decadencial para o IBAMA lançar e notificar o sujeito passivo é de 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

c. Caso tenha havido o pagamento a menor, mas for constatada a existência de dolo, fraude ou simulação, o IBAMA deverá lançar e notificar o sujeito passivo no prazo decadencial de 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

d. Para os lançamentos da TCFA atinentes ao último trimestre do ano, caso o contribuinte não tenha efetuado pagamento algum, a contagem do prazo para o lançamento de ofício pelo IBAMA, iniciar-se-á a partir de 1º de janeiro do ano seguinte ao do vencimento (o vencimento se dá no 5º dia útil no mês de janeiro).

e. Decorridos os cinco anos para o lançamento de débitos não pagos ou pagos a menor, conforme prazos supra estabelecidos, não cabe mais nenhuma cobrança, devendo o crédito ser declarado extinto pela decadência.

f. Constituído definitivamente o crédito, após o julgamento de impugnações e recursos, o IBAMA tem o prazo de 5 anos para efetuar a cobrança. As causas de suspensão previstas no art. 151 do CTN, dentre elas, o depósito integral, defesa ou recurso, parcelamento, decisão judicial, não entram na contagem do prazo decadencial nem no prazo prescricional, para a cobrança.

g. O prazo prescricional, portanto, é de 5 (cinco) anos, a contar da notificação do contribuinte acerca da decisão final do processo administrativo, não mais sujeito a recurso.

10. Constatado que o contribuinte não tem inscrição no Cadastro Técnico Federal, obrigação tributária acessória, deverá ser lavrado auto de infração, imputando-lhe as penalidades previstas no art. 17 I da Lei nº 6.938/81. Neste caso, como a infração decorre de descumprimento de obrigação tributária acessória, o auto de infração deverá ser lavrado em formulário específico, com os requisitos estabelecidos no art. 11 do Dec. 70.235/72 e o prazo de defesa é de 30 (trinta) dias. O auto de infração deverá ser lavrado por agente fiscal designado.

11. A não inscrição no Cadastro Técnico Federal também constitui, nos termos do art. 76 do Dec. 6.514/2008, infração de natureza ambiental, passível das sanções estabelecidas neste Decreto, atendendo-se aos procedimentos para apuração de infrações ambientais, inclusive aqueles estabelecidos por meio da IN 14/09.

12. Constatado que o contribuinte não apresentou o relatório de atividades, obrigação tributária acessória, deverá ser lavrado Auto de Infração imputando-lhe as penalidade previstas no art. 17 C § 2º da Lei 6.938/81, com multa prevista de 20% do valor devido a título de TCFA. Deve ser considerado valor devido todo o débito consolidado do contribuinte,

excluídas eventuais parcelas atingidas pela decadência. O auto de infração deverá ser lavrado em formulário específico, com os requisitos estabelecidos no art. 11 do Dec. 70.235/72 e o prazo de defesa é de 30 (trinta) dias. O auto de infração deverá ser lavrado por agente fiscal designado.

- 13. A não apresentação do Relatório de Atividades caracteriza ainda infração de natureza ambiental prevista no art. 81 do Dec. 6.514/2008, implicando em pena de multa de R\$ 1.000,00 a R\$ 100.000,00, além de outras penalidades cabíveis, tais como embargo da atividade. Neste caso devem ser atendidos os procedimentos para apuração de infrações ambientais, inclusive aqueles estabelecidos por meio da IN 14/09.*
- 14. Em síntese, a não inscrição no CTF ou a não apresentação de Relatório de Atividades importa no cometimento de infrações distintas, uma em decorrência da obrigação tributária e outra em decorrência de obrigação ambiental, cabendo duas autuações, igualmente distintas, com procedimentos diferenciados.*
- 15. Quanto aos encargos:*
 - a. Se a mora verifica-se após o advento da MP 449/2008, ou seja, após 03 de dezembro de 2008:*
 - i. Juros de mora de 1% contados do mês seguinte ao do vencimento (o vencimento se verifica na data limite em que o contribuinte pode pagar o tributo sem acréscimos legais de mora, ou seja, no 5º dia útil subsequente à data de apuração – último dia do trimestre).*
 - ii. Multa de mora de 20%, reduzida a 10% se o pagamento foi efetuado até o último dia do mês subsequente ao do vencimento;*
 - iii. Encargo de 20%, calculado sobre o total do débito inscrito em Dívida Ativa, reduzido a 10% se o pagamento for efetuado antes do ajuizamento da execução fiscal.*
 - b. Se a mora verifica-se a partir de 04 de dezembro de 2008:*
 - i. juros de mora equivalente à SELIC, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento, até o mês anterior ao do pagamento e de 1% no mês do pagamento;*
 - ii. Multa de mora de 0,33% por dia de atraso, limitado a 20%;*
 - iii. Após a Inscrição em Dívida Ativa, será acrescido também o encargo legal substitutivo da condenação do devedor em honorários advocatícios correspondente a 20% do total do débito inscrito, reduzido para 10% se o pagamento for efetuado antes do ajuizamento da execução.*
- 16. O recolhimento da taxa de fiscalização estadual, distrital e/ou municipal gera crédito para compensação de até 60% ao sujeito passivo da TCFA. Para tanto, necessário que se comprove o recolhimento anterior da taxa no âmbito do membro da federação e que esta se refira ao mesmo exercício financeiro da TCFA que se pretende compensar. Ainda que recolhida a TCFA após o vencimento, o direito à compensação deve ser deferido caso atendidos os requisitos legais. Uma forma de o IBAMA verificar o efetivo pagamento da taxa ambiental estadual/distrital/municipal é a criação de*

cadastro comum de contribuintes, o qual pode ser objeto de um termo de cooperação.

- 17. A compensação de que trata o art. 17 P da Lei 6.938/81 não é dirigida aos entes da federação, senão ao próprio contribuinte, razão pela qual o pleito de alguns Estados de receberem valores arrecadados pelo IBAMA com a TCFA não tem respaldo legal. O art. 17 Q da Lei 6.938/81 confere ao IBAMA a faculdade de firmar convênio com outros entes da federação para desempenhar atividades de fiscalização, podendo repassar-lhes parcela da receita obtida com a TCFA. A previsão é mera faculdade e o repasse de recursos deverá ser respaldado na existência de ajuste efetivamente celebrado.*
- 18. A remissão de que trata o art. 14 da Lei 11.941/2009 não alcança os débitos decorrentes da TCFA, já que somente se subsumem à novel previsão legal os tributos cuja cobrança é efetivada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, as contribuições sociais e os demais tributos a cargo da Secretaria da Receita Federal.*
- 19. As regras dos parcelamentos da TCFA antes da inscrição do débito em Dívida Ativa deverão ser disciplinadas pelo Presidente do IBAMA, observado o disposto no art. 37-B da Lei 10.522/2002. Na hipótese de pedido de parcelamento de créditos inscritos em Dívida Ativa, o pedido deve ser dirigido ao órgão de centralização da Procuradoria Geral Federal (Procuradoria Regional Federal, Procuradoria Federal nos Estados, Procuradorias Seccionais Federais) responsável pela dívida do IBAMA e atendida a previsão do art. 37-B da Lei nº 10.522/2002.*

FUNDAMENTAÇÃO

Das taxas

A Constituição Federal, ao recepcionar as disposições do Código Tributário Nacional, estabeleceu que a União, os Estados, o Distrito Federal poderão instituir taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição (art. 145, II CF). Além disso, determina que as taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos (art. 145, § 2º da CF).

Diante disso, infere-se que a taxa é modalidade de tributo, sendo que uma das suas características mais determinantes é o fato de constituir tributo vinculado à determinada atividade estatal. Essa atividade poderá consistir no exercício do chamado **poder de polícia** ou na utilização, efetiva ou potencial, de **serviços públicos específicos e divisíveis**, que hajam sido prestados ou postos à disposição dos contribuintes.

Quanto ao poder de polícia, o CTN o conceitua:

Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos. ([Redação dada pelo Ato Complementar nº 31, de 28.12.1966](#))

Parágrafo único. Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder.

A instituição de uma taxa corresponde sempre a uma prestação estatal diretamente dirigida ao contribuinte. É, portanto, um tributo dito vinculado. Decorre dessa constatação que o regime jurídico das taxas é regido pelo princípio da retributividade, ou seja, deve traduzir uma contraprestação paga ao Estado em razão da limitação de direitos e liberdades subjetivas do indivíduo (taxa de polícia) ou da prestação de serviço público específico e divisível (taxa de serviço).

O exercício do poder de polícia pode dar-se através de **atos administrativos e operações materiais** de aplicação da lei ao caso concreto, compreendendo **medidas preventivas** (fiscalização, vistoria, ordem, notificação, autorização, licença), com o objetivo de adequar o comportamento individual à lei, e **medidas repressivas** (dissolução de reunião, interdição de atividade, apreensão de mercadorias deterioradas, internação de pessoa com doença contagiosa), com a finalidade de **coagir** o infrator a cumprir a lei.

Poder de Polícia do IBAMA

A Lei nº 6.938/81, ao dispor sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, estabelece duas atividades a serem realizada pelo IBAMA:

1) o licenciamento das atividades poluidoras ou utilizadoras de recursos naturais, atividade que realiza em caráter supletivo, quando os Estados não o fazem (art. 10, caput), concorrente com estes (art. 10, § 2º - quando depende de homologação do IBAMA), ou exclusivo para atividades e obras com significativo impacto ambiental, de âmbito nacional ou regional (art. 10, § 4º);

2) a fiscalização de atividades utilizadoras de recursos naturais para verificar se se desenvolvem nos termos em que autorizadas, o que faz em caráter supletivo, quando Estados e Municípios não a empreendem.

Criação da TCFA

A Lei nº 9.960, de 28 de janeiro de 2000 introduziu novos artigos na Lei nº 6.938/81 e criou a Taxa de Fiscalização Ambiental (TFA), cujo fato impositivo para sua cobrança era o exercício de atividades potencialmente poluidoras ou utilizadoras dos recursos ambientais.

A Confederação Nacional das Indústrias - CNI propôs Ação Direta de Inconstitucionalidade, visando afastar a cobrança da mencionada taxa e o Supremo Tribunal Federal deferiu a medida cautelar em razão:

- 1) falta de definição do serviço prestado;
- 2) falta de especificação dos contribuintes potencialmente poluidores que deveriam ser fiscalizados;
- 3) falta de definição de alíquotas ou valor devido (tributo fixo), em face da expressão econômica do contribuinte, com ferimento ao princípio da isonomia.

Impende ressaltar que o Ministro Sepúlveda Pertence sugeriu que nova lei fosse promulgada com as devidas correções, em clara demonstração de que a instituição e cobrança da taxa pretendida era possível, desde que corrigidas as mencionadas deficiências.

O eminente jurista Sacha Calmon Navarro Coelho elaborou o novo texto de lei e, no dia 28 de dezembro de 2000, foi publicada a Lei nº 10.165 criando a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental - TCFA.

Características da TCFA

Fato gerador

O art. 17-B da Lei nº 10.165/2000 estabelece, claramente, que é o serviço público prestado, de exercício de poder de polícia, que constitui o fato gerador da TCFA:

*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.”(NR)*

“Fato gerador da obrigação tributária principal – diz o Código Tributário Nacional – é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência” (art. 114). Já o fato gerador da obrigação acessória “é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal” (art. 115).

Segundo a melhor doutrina, o fato gerador pode ser instantâneo, periódico e continuado (Amaro, Luciano. Direito Tributário. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 267).

No caso da TCFA, tem-se que o fato gerador pode ser considerado periódico, pois sua realização se põe ao longo de um espaço de tempo. Não ocorrem hoje ou amanhã, mas sim ao longo de um período de tempo, ao término do qual se valorizam “n” fatos isolados que, somados, aperfeiçoam o fato gerador do tributo. Veja que o fato gerador periódico, também conhecido como complexo, é fato que se desenrola num espaço de tempo, e se completa em um último ato, sendo inegável a importância de várias ações desenvolvidas no citado espaço de tempo.

Cabe destacar que no caso de fato gerador periódico, o fato gerador não se consuma em um único momento, mas sim ao cabo de uma soma de momentos temporais, devendo-se considerar para efeito da incidência da norma, não o que ocorre num certo e preciso instante do tempo, mas tudo o que aconteceu ao longo do período legalmente considerado, no caso da TCFA, no período de um trimestre.

Quanto ao momento da ocorrência do fato gerador, cumpre citar o art. 116 do CTN:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. [\(Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001\)](#)

Diante da leitura do dispositivo transcrito, percebe-se que, num dado acontecimento, que pode desdobrar-se em várias fases, a lei pode escolher determinada etapa desse acontecimento para o fim de precisar, no tempo, o

instante em que o fato gerador se tem por ocorrido e no qual, portanto, tem-se por nascida a obrigação tributária.

No caso da TCFA, como se verifica no art. 17-B da Lei nº 6.938/81, o fato gerador é o poder de polícia exercido sobre situação de fato, ou seja, o exercício de atividade potencialmente poluidora. Desta forma, desde que verificados os atos materiais necessários para que sejam produzidos os efeitos característicos da atividade desenvolvida pelo sujeito passivo, ante a existência de mecanismos aptos que permitem ao IBAMA o exercício do poder de polícia, considera-se ocorrido o fato gerador (RE 416.601/DF, Rel. Min. Carlos Velloso, ago/05).

Assim, o controle e a fiscalização das atividades potencialmente poluidoras e utilizadoras de recursos naturais é que representa o serviço prestado no exercício do poder de polícia, num país que luta por ter um controle ambiental mais rígido.

A polêmica sobre se a cobrança da taxa de polícia ficaria restrita aos contribuintes cujos estabelecimentos tivessem sido efetivamente visitados pela fiscalização já foi resolvida, ante precedentes do Supremo Tribunal Federal dispensando a realização efetiva e direta de fiscalização do fato gerador da taxa de polícia, entendendo suficiente a manutenção, pelo sujeito ativo, de órgão de controle em funcionamento. Ademais, a Corte Suprema também reconheceu a constitucionalidade de ser a base de cálculo estabelecida mediante critério de razoabilidade, tendo em vista o potencial poluidor e o porte da empresa (RE 416.601/DF, Rel. Min. Carlos Velloso, ago/05).

Releva notar que, segundo o exposto quanto à qualificação do fato gerador da TCFA, se o sujeito passivo do tributo exerceu atividade potencialmente poluidora sujeita ao poder de polícia da Autarquia Ambiental, se tem como concretizado o fato gerador da taxa, ainda que a atividade tenha se dado apenas por alguns dias no trimestre, ou apenas em um único dia; nessas hipóteses, o valor a ser pago pelo contribuinte será o montante total do tributo definido para aquele trimestre.

Ainda, caso o particular não tenha promovido o seu registro no Cadastro Técnico Federal, embora por lei obrigado a tal procedimento, uma vez constatado que o administrado é sujeito passivo da TCFA, a Administração verificando que o contribuinte não efetivou o pagamento do tributo devido, deve diligenciar e promover o lançamento de ofício da taxa, sem prejuízo da lavratura de auto de infração por descumprimento de obrigação tributária acessória e infração administrativa ambiental, quando for o caso. Para maior elucidação do tema, a seguir algumas considerações sobre obrigação tributária acessória.

Obrigação Tributária Acessória

A obrigação tributária é principal ou acessória, no dizer do *caput* do art. 113 do CTN:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

A obrigação principal é aquela que tem como foco o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, e foi analisada acima no caso da TCFA.

O CTN denomina obrigação tributária acessória aquela sem conteúdo pecuniário, que se traduz em prestações positivas ou negativas (obrigação de fazer ou não fazer), no interesse da fiscalização ou arrecadação de tributos.

A acessoriedade da obrigação dita “acessória” não significa que a obrigação tributária assim qualificada dependa da existência de uma obrigação principal à qual necessariamente se subordine. As obrigações tributárias acessórias objetivam dar meios à fiscalização tributária para que esta investigue e controle o recolhimento de tributos (obrigação principal) a que o próprio sujeito passivo da obrigação acessória, ou outra pessoa, esteja, ou possa estar, submetido.

Cumprе ressaltar que duas características singularizam estas obrigações acessórias, a falta de patrimonialidade e não-transitoriedade, o que leva o ilustre professor Paulo de Barros Carvalho entender tais obrigações como deveres instrumentais ou formais (Curso de Direito Tributário, 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 199/200).

Insta dizer que, mesmo pessoas isentas ou imunes devem cumprir as obrigações acessórias. O gozo de imunidade ou de benefício fiscal como a isenção não dispensa seu titular de cumprir as obrigações tributárias acessórias a que estão obrigados quaisquer contribuintes. Observe o parágrafo único do art. 175, e parágrafo único do art. 194, ambos do CTN, tais dispositivos são expressos

a respeito da necessidade de cumprimento das obrigações acessórias e de submissão à fiscalização também por parte das empresas que eventualmente estejam dispensadas do pagamento de determinado tributo ou sejam imunes.

As obrigações acessórias não limitam a liberdade do contribuinte, nem implicam ingerência em seu patrimônio. Portanto, não há necessidade de lei em sentido estrito para o estabelecimento de obrigação acessória. Tanto é assim que, o § 2º, art. 113, CTN usa o termo “legislação tributária”, cuja definição encontra-se no art. 96 do próprio CTN. Eventual aplicação de multa pelo descumprimento de obrigação acessória é que dependerá de previsão legal específica, pois abarcada pela regra geral de legalidade (art. 5º, II, CF), além de referida expressamente no art. 97, V, do CTN.

O § 3º, art. 115, CTN estabelece uma ‘conversão’ da obrigação acessória em principal no que toca à penalidade pecuniária, uma vez desatendida aquela obrigação acessória. A mencionada conversão depende de previsão legal específica para o descumprimento da obrigação acessória. Ou seja, não há uma conversão automática em obrigação principal. O que ocorre, sim, é que o descumprimento da obrigação acessória normalmente é previsto em lei como causa para a aplicação de multa, esta considerada obrigação principal.

Conforme a explanação acima, passo a analisar se o não registro do particular no Cadastro Técnico Federal, quando deveria o administrado ter efetivado tal procedimento segundo o disposto nos incisos I e II, art. 17 da Lei nº 6.938/81, poderia ser considerado descumprimento de obrigação tributária acessória. Nesta mesma esteira, o desatendimento da obrigação disposta no art. 17-C da Lei nº 6.938/81 também caracterizará descumprimento de obrigação acessória.

Segundo o conceito de obrigação tributária acessória acima estudado, o aspecto central de sua imposição é conferir mecanismos de controle da arrecadação por parte do Fisco. Ensina o douto Ives Gandra da Silva Martins que:

“... ‘no interesse da fiscalização’, deve ser tal obrigação sempre adequada à necessidade de controle, razão pela qual, conforme às peculiaridades inerentes ao fato tributário, sua conformação e perfil podem variar. Desta forma ‘o interesse da arrecadação e fiscalização’ é o mesmo que leva ao tratamento legal, em nível constitucional e complementar, das obrigações acessórias. (...) há necessidade de diversos meios de fiscalização e controle, todos eles para que os tributos sejam pagos e não haja concorrência desleal, decorrente da sonegação de tributos.” (Obrigações acessórias no Interesse da Fiscalização e da Livre Concorrência entre Empresas – Direito Assegurado ao fisco

pelas Leis Supremas e Complementar. RFDT 08/143, jun/04).

A Lei nº 10.165/2000 que instituiu a TCFA introduziu o art. 17-I na Lei nº 6.938/81:

Art. 17-I. As pessoas físicas e jurídicas que exerçam as atividades mencionadas nos incisos I e II do art. 17 e que não estiverem inscritas nos respectivos cadastros até o último dia útil do terceiro mês que se seguir ao da publicação desta Lei incorrerão em infração punível com multa de: [\(Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000\)](#)

I – R\$ 50,00 (cinquenta reais), se pessoa física; [\(Incluído pela Lei nº 10.165, de 2000\)](#)

II – R\$ 150,00 (cento e cinquenta reais), se microempresa; [\(Incluído pela Lei nº 10.165, de 2000\)](#)

III – R\$ 900,00 (novecentos reais), se empresa de pequeno porte; [\(Incluído pela Lei nº 10.165, de 2000\)](#)

IV – R\$ 1.800,00 (mil e oitocentos reais), se empresa de médio porte; [\(Incluído pela Lei nº 10.165, de 2000\)](#)

V – R\$ 9.000,00 (nove mil reais), se empresa de grande porte. [\(Incluído pela Lei nº 10.165, de 2000\)](#)

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

Tendo em vista que o CTF é um cadastro de regime obrigatório para todos aqueles que praticarem atividades previstas nos incisos I e II, art. 17 da Lei nº 6.938/81, e considerando o exercício de atividade que sujeita o administrado ao pagamento TCFA, pode se constatar uma interligação entre o sistema do CTF e o sistema da TCFA. Logo, o Cadastro Técnico Federal constitui mecanismo de controle do IBAMA na fiscalização da arrecadação da TCFA. Em resumo, o registro no Cadastro Técnico Federal por sujeito obrigado a tal procedimento, sendo ele também sujeito passivo da TCFA configura obrigação tributária acessória, para a qual foi prevista penalidade pecuniária nos exatos termos do art. 17-I da Lei nº 6.938/81.

A falta de registro do sujeito passivo da TCFA no CTF, desde que também esteja aquele contribuinte obrigado ao cadastro, configura descumprimento de obrigação tributária acessória e, portanto, constatada tal

irregularidade deve a Administração proceder à lavratura de auto de infração (lançamento de ofício do valor da multa) e notificar o contribuinte para pagamento, seguindo-se no mais o tratamento dado ao processo administrativo fiscal adotando para a cobrança da própria TCFA.

Na seqüência cabe salientar que a falta de inscrição do particular no CTF constitui também infração administrativa ambiental, segundo art. 76 do Decreto nº 6.514/2008:

Art. 76. Deixar de inscrever-se no Cadastro Técnico Federal de que trata o art. 17 da Lei 6.938, de 1981:

Multa de:

I - R\$ 50,00 (cinquenta reais), se pessoa física;

II - R\$ 150,00 (cento e cinquenta reais), se microempresa;

III - R\$ 900,00 (novecentos reais), se empresa de pequeno porte;

IV - R\$ 1.800,00 (mil e oitocentos reais), se empresa de médio porte; e

V - R\$ 9.000,00 (nove mil reais), se empresa de grande porte.

Desta forma, caso o particular que exerça atividade sujeita a inscrição no CTF não efetue seu registro caberá a autuação por descumprimento de infração administrativa ambiental, com suporte no art. 76 do Decreto nº 6.514/08. Também nesta hipótese, se aquele mesmo administrado for sujeito passivo da TCFA, a falta de inscrição no CTF configurará descumprimento de obrigação tributária acessória, que por sua vez, ante a cominação de multa prevista no art. 17-I da Lei nº 6.938/81, constitui-se como fato gerador de uma obrigação tributária principal conforme a definição do § 1º, art. 113, CTN:

Art. 113 (...)

*§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou **penalidade pecuniária** e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente”(grifei)*

No caso da lavratura do auto de infração por descumprimento de obrigação tributária acessória, salienta-se que este ato formalizará o próprio lançamento do tributo devendo, portanto, observar todos os requisitos formais do Decreto nº 70.235/72, com a necessária notificação do contribuinte para pagar ou

impugnar no prazo previsto no ato normativo antes citado. Nesta situação, o auto de infração deve apontar como substrato legal o art. 17-I, da Lei nº 6.938/81.

A lavratura de dois autos de infração segundo narrada acima está plenamente amparada pelo direito. A ordem jurídica visa proteger bens jurídicos através de regramentos que podem ser distintos. Desta maneira, não se confundem as esferas administrativa, penal, civil e tributária. Uma mesma conduta por parte do particular pode configurar ilícito em todas as esferas antes mencionadas, ou em apenas parte delas. O que importa é verificar se um determinado bem jurídico não recebe múltipla proteção de uma mesma esfera.

No caso do CTF, ante a ausência de inscrição do particular no cadastro está configurada infração administrativa ambiental, conforme acima dito. Releva nota que neste caso, o bem jurídico tutelado é o meio ambiente, tendo em vista as finalidades precípua do CTF.

Quando o administrado não efetua seu registro no CTF, e sendo ele também sujeito passivo da TCFA, tem-se configurado descumprimento de obrigação tributária acessória, sendo que a lei previu para tal irregularidade multa pecuniária, que por sua vez é fato gerador de obrigação tributária principal. Neste diapasão, o bem jurídico tutelado é a arrecadação decorrente com a cobrança da TCFA, ou seja, o ordenamento jurídico tributário.

Concluindo, a lavratura de dois autos de infração por ausência de inscrição no CTF, quando o particular também seja sujeito passivo da TCFA, constitui atuação juridicamente regular da Administração.

Sujeito passivo

A Lei nº 10.165/2000 discrimina as atividades cujos empreendedores se sujeitam à tributação:

"Art. 17-C. É sujeito passivo da TCFA todo aquele que exerça as atividades constantes do Anexo VIII desta Lei."
(NR)

O Anexo VIII arrola 20 categorias de empreendimentos e descreve em cada uma delas as atividades potencialmente poluidoras e utilizadoras de recursos ambientais que ensejarão o pagamento da TCFA.

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 é definido pelo Ibama, para o fim de colaborar com os procedimentos de controle e fiscalização.

O descumprimento da providência estabelecida no parágrafo anterior sujeita o infrator à multa equivalente a vinte por cento da TCFA devida, sem prejuízo da exigência desta. Nesta situação estará caracterizado o

descumprimento de outra obrigação tributária acessória, conforme visto em tópico anterior.

Isso justifica a exigência da TCFA mesmo das empresas licenciadas pelos órgãos estaduais do SISNAMA, pois a fiscalização realizada pela Autarquia Federal, inclusive das atividades licenciadas pelos Estados, é permanente.

Ademais, a Lei nº 10.165/2000 determina que, caso o estabelecimento exerça mais de uma atividade sujeita à fiscalização, pagará a taxa relativamente a apenas uma delas, pelo valor mais elevado (art. 17-E, § 3º).

Ressalta-se que são isentas do pagamento da TCFA as entidades públicas federais, distritais e municipais, as entidades filantrópicas, aqueles que praticam agricultura de subsistência e as populações tradicionais (art. 17-F).

Valor devido

A TCFA será devida no último dia útil de cada trimestre do ano civil, e o recolhimento será efetuado através de GRU consoante art. 98 da Lei nº 10.707/93, cabendo ao sujeito passivo efetivar o pagamento até o quinto dia útil do mês subsequente

Cumprе registrar que a taxa em comento é um tributo fixo, ou seja, nela há a integração entre a base de cálculo e a alíquota, resultando em valor fixo definido pela legislação.

Nesse sentido, estabelece a Lei nº 10.165/2000:

Art. 17-D. A TCFA é devida por estabelecimento e os seus valores são os fixados no Anexo IX desta Lei.

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

Registra-se que o montante da TCFA a ser pago vai de R\$ 50,00, para a microempresa com alto grau de poluição potencial ou de utilização de recursos naturais, até o teto de R\$ 2.500,00 por estabelecimento de empresa de grande porte também enquadrada no grau máximo de poluição ou utilização.

Diante disso, constata-se que o valor da TCFA varia de acordo com:

- 1) a natureza jurídica e a receita bruta do estabelecimento;
- 2) o grau de poluição potencial ou de utilização de recursos naturais.

Inscrição obrigatória no CTF

A Lei nº 6.938/1981 estabelece que o Cadastro Técnico de atividades potencialmente poluidoras e/ou utilizadoras dos recursos ambientais é um dos instrumentos da Política Nacional do Meio Ambiente.

Além disso, determina que o Cadastro Técnico Federal de Atividades Potencialmente Poluidoras ou Utilizadoras de Recursos Ambientais, sob administração do IBAMA, é de registro obrigatório a pessoas físicas ou jurídicas que se dedicam a atividades potencialmente poluidoras e/ou à extração, produção, transporte e comercialização de produtos potencialmente perigosos ao meio ambiente, assim como de produtos e subprodutos da fauna e flora

Com base nas informações prestadas pelo sujeito passivo no Cadastro Técnico Federal e no relatório anual das atividades exercidas no ano anterior, entregue na Autarquia Federal até 31 de março de cada ano, é que o IBAMA obtém os dados necessários para se chegar ao valor devido de TCFA.

Modalidade de lançamento

O Código Tributário Nacional em seu art. 142 dispõe:

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

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Lançamento tributário, portanto, é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identificar o seu sujeito passivo, determinar a matéria tributável e calcular ou por

outra forma definir o montante do crédito tributário, aplicando, se for o caso, a penalidade cabível.

Ainda que sujeito à revisão, não se pode dizer que haja um lançamento provisório. O lançamento, inclusive para fins de decadência, considera-se realizado com a intimação do contribuinte acerca do ato de lançamento, ainda que sujeito a alteração em virtude de impugnação e recurso do contribuinte no processo administrativo ou mesmo à alteração de ofício.

Como ato administrativo o lançamento goza de presunção de legalidade e de legitimidade. O crédito tributário é formalizado pelo lançamento, independentemente do reconhecimento do débito pelo contribuinte e mesmo contrariamente ao entendimento deste, por isso constitui ato privativo da autoridade administrativa.

Sendo o lançamento o ato através do qual se identifica o fato gerador, determina-se a matéria tributável, calcula-se o montante devido, identifica-se o sujeito passivo e, em sendo o caso, aplica-se a penalidade cabível, nos termos da redação do art. 142, CTN, certo é que do documento que formaliza o lançamento deve constar referência clara a todos estes elementos, fazendo-se necessário, ainda, a indicação inequívoca e precisa da norma tributária impositiva incidente. A fim de evitar vício de forma, muitas vezes o documento de lançamento deve ser acompanhado de um relatório fiscal de lançamento, que o integra, contendo todos os dados necessários à perfeita compreensão das causas de fato e de direito, o período e da dimensão da obrigação imputada ao contribuinte. Importa ressaltar, ainda, que o lançamento só terá eficácia após notificado ao sujeito passivo.

Há três modos de se proceder ao lançamento: a) lançamento de ofício (art. 149, CTN), b) lançamento por declaração (art. 147, CTN), c) lançamento por homologação (art. 150, CTN). A seguir, em síntese apertada, as principais características das modalidades citadas:

- **Lançamento de ofício:** nessa modalidade, o sujeito passivo não participa do lançamento. Cabe ao sujeito ativo tomar a iniciativa e realizar, por si só, a verificação da ocorrência do fato gerador, identificação do sujeito passivo, cálculo do montante devido, formalização do crédito e notificação do sujeito passivo para pagamento;

- **Lançamento por declaração:** nessa modalidade, o sujeito passivo presta declarações sobre os fatos pertinentes à imposição tributária, cabendo ao sujeito ativo, valendo-se das informações do contribuinte, verificar a ocorrência do fato gerador, identificar o sujeito passivo, realizar o cálculo do montante devido, formalizar o crédito e notificar o sujeito passivo para pagamento;

- **Lançamento por homologação:** nessa modalidade, o sujeito passivo tem de verificar a ocorrência do fato gerador, calcular o montante devido e

efetuar o pagamento no prazo, cabendo ao sujeito ativo apenas a conferência da apuração e do pagamento já realizados.

Primeiramente, cumpre observar que os lançamentos por declaração e por homologação dependem de colaboração do sujeito passivo. Caso o contribuinte não cumpra tal dever, ou o faça de modo não-satisfatório, o Fisco tem a prerrogativa de efetuar, ele próprio, toda a atividade tendente ao lançamento.

A taxa de controle e fiscalização ambiental tem seu regramento previsto na Lei n 6.938/81. Segundo esta norma, a TCFA tem como fato gerador o poder de polícia, sendo devida a cada trimestre. Os sujeitos passivos são todos aqueles constantes do anexo VIII da citada lei, e os valores são devidos segundo anexo IX.

Importante destacar que, o mencionado anexo VIII discrimina diversas atividades e atribui a elas o patamar de potencial de poluição e grau de utilização de recursos naturais. Já o anexo IX também citado indica o valor a ser pago a título de TCFA segundo o potencial de poluição e o grau de utilização dos recursos naturais.

O Cadastro Técnico Federal - CTF por sua vez encontra previsão no art. 17 e 17-I da Lei n 6.938/81, conforme já mencionado. Este cadastro é regulamentado pela Instrução Normativa n 96/2006/IBAMA.

Segundo o manual de uso constante do sítio do IBAMA na Internet, o CTF é obrigatório para todos aqueles que exerçam as atividades constantes dos incisos I e II , art. 17 da Lei 6.938/81. A pessoa física ou jurídica ao promover seu cadastro deve observar e indicar com base em uma tabela fornecida pela própria autarquia o potencial poluidor correspondente à sua atividade. Salienta-se que o sujeito obrigado ao cadastramento no CTF fará seu registro segundo a atividade que declarar exercer, bem como segundo o seu rendimento anual.

No ato do preenchimento de dados no CTF, o requerente do certificado deverá informar o porte da empresa segundo regras constantes do regramento da matéria.

Uma vez efetivado corretamente o preenchimento de dados no CTF o requerente obterá um certificado de regularidade.

Em seguida, constatando que a atividade desenvolvida pelo agente encontra-se sujeita à cobrança de TCFA, este tributo deverá ser cobrado, sendo necessário então esclarecer a modalidade de lançamento para constituir o crédito.

A taxa de controle e fiscalização ambiental – TCFA - é um tributo no qual se verifica uma multiplicidade de fatos geradores no tempo. Ante o poder de polícia da Autarquia Ambiental em relação às atividades potencialmente poluidoras e utilizadoras de recursos naturais, concretiza-se a hipótese de

incidência da taxa no mundo concreto. Desta forma, a cada dia de exercício da atividade pelo sujeito passivo configura-se fato gerador do tributo em questão.

No lançamento por homologação o valor devido a título de tributo tem o recolhimento exigido do devedor independentemente de prévia manifestação do sujeito ativo, vale dizer, sem que o sujeito ativo deva lançar para tornar exigível a prestação tributária.

O Código Tributário Nacional cuidou da matéria no art. 150:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

E assim ficou a questão resolvida: sem lançamento prévio, o devedor efetua o recolhimento, que, em tese, se correto, deveria ser objeto de expressa concordância da autoridade fiscal; se não advém tal concordância, o passar do tempo faz-lhe as vezes.

O CTN qualificou como lançamento (dito por homologação) a manifestação de concordância expressa da autoridade com o resultado da subsunção efetuada pelo devedor (que supõe que a autoridade proceda também à

valorização fática e ao exame da legislação aplicável, apurando o montante do tributo); na ausência de manifestação expressa, o Código criou, para o mesmo efeito, a manifestação tácita pelo silêncio ao longo de certo prazo.

A redação dada ao artigo 150, CTN mereceu por parte de alguns doutrinadores severas críticas, no entanto, passarei à síntese das idéias defendidas majoritariamente e, que toca de perto este parecer.

O lançamento por homologação tem aplicação nas hipóteses em que a lei tributária determine ao sujeito passivo que antecipe o pagamento, sem prévio exame do credor. Em verdade, o contribuinte faz o pagamento sem prévio lançamento. Concluimos com as palavras do mestre Luciano Amaro:

“Na prática, o ‘dever de antecipar o pagamento’ significa que o sujeito passivo tem o encargo de valorizar os fatos à vista da norma aplicável, determinar a matéria tributável, identificar-se como sujeito passivo, calcular o montante do tributo e pagá-lo, sem que a autoridade precise tomar qualquer providência.” (Direito Tributário Brasileiro. São Paulo:Saraiva, 12 ed. 2006, p.364).

O lançamento opera-se por meio do ato da autoridade administrativa que, tomando conhecimento da atividade exercida pelo devedor, nos termos do dispositivo, homologa-a. A atividade aí referida outra não é senão o pagamento.

Nesta esteira de raciocínio, se o indivíduo nada pagou e a Fazenda Pública verifica que havia tributo a pagar, o que se passa não é que ela deixa de homologar o não-pagamento, cabe sim, lançar (de ofício) o tributo que o devedor tinha o dever de pagar independentemente de “prévio exame”.

In verbis o art. 17 – G da Lei nº 6.938/81:

*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. [\(Incluído pela Lei nº 11.284, de 2006\)](#) (grifei)

Observando a redação conferida pelo legislador ao dispositivo acima transcrito, tem-se que, muito embora o texto não tenha sido expresso quanto à forma de lançamento do tributo em análise, os termos “devida” e “o recolhimento será efetuado” indicam a determinação para que o sujeito passivo da taxa valere os fatos, e após isto, obtenha o valor do tributo e efetue o pagamento, sem que haja, para tanto, provocação do sujeito ativo.

Segundo os trâmites atuais, o contribuinte da TCFA após se registrar no Cadastro Técnico Federal – CTF – informando a atividade que exerce, bem como o seu rendimento anual, obterá o valor a ser pago a título de TCFA, cabendo a ele sujeito passivo a cada trimestre efetuar o pagamento da taxa no prazo previsto no caput do art. 17 – G da Lei nº 6.938/81.

Outro ponto importante é a homologação tácita tratada no parágrafo 5º do art. 150 do CTN. Segundo esta regra, o prazo dentro do qual a autoridade administrativa deve manifestar-se (no sentido de homologar expressamente o pagamento feito), sob pena de homologação tácita (pelo decurso do prazo, aliado ao silêncio da autoridade), é de cinco anos, se outro prazo não for fixado pela lei. Neste ponto cabe destacar que, a lei que institui a TCFA não cuidou de prazo diferente do previsto no CTN, portanto, a Administração conta com o prazo de 5 (cinco) anos para se manifestar expressamente.

Mister ressaltar que, o prazo acima mencionado tem natureza decadencial, isto é, esgotado o lapso de tempo estabelecido, sem manifestação da autoridade administrativa, ela decai do direito de (recusando a homologação) lançar de ofício o tributo, ao mesmo tempo em que tacitamente anui com o montante pago pelo sujeito passivo (homologação tácita). Esse prazo conta-se do fato gerador.

Desse modo, o particular após se cadastrar no CTF e verificar que é sujeito passivo da TCFA, deve imprimir o boleto no sítio do IBAMA na Internet, e promover o pagamento no prazo previsto no caput do art. 17 – G da Lei nº 6.938/81.

Se, porém, o devedor se omite no cumprimento do dever de recolher o tributo, ou efetua recolhimento incorreto, cabe à autoridade administrativa proceder ao lançamento de ofício (em substituição ao lançamento por homologação, que se frustrou em razão da omissão do devedor) para que possa exigir o pagamento do tributo, ou da diferença do tributo devido. O lançamento de ofício tem, também, o efeito de permitir que o Fisco tome as providências necessárias à cobrança, caso o devedor, notificado, deixe de efetuar o pagamento.

Em conformidade com as afirmações referentes ao fato gerador da TCFA, assentou-se que o fato gerador dessa taxa tem-se por ocorrido a cada trimestre, nascendo neste momento a obrigação tributária.

Importa neste momento analisar a partir de quando o sujeito passivo estará em mora. Uma vez ultrapassado o 5º dia útil do mês subsequente sem que o contribuinte tenha efetuado o recolhimento da TCFA, a mora do devedor está caracterizada desde esse momento, incidindo a partir de então todos os encargos legais.

Síntese: A taxa de controle e fiscalização ambiental – TCFA é espécie de tributo que se sujeita à modalidade de lançamento por homologação, segundo o art. 149, CTN. Nesses termos, o contribuinte após seu cadastro no CTF, deverá promover o pagamento do tributo sem que seja necessária qualquer atuação da Administração. O Fisco deverá verificar o pagamento efetuado pelo contribuinte, e caso perceba falta de pagamento ou pagamento a menor deverá promover o lançamento de ofício do valor devido ou da diferença, conforme o caso.

Revisão do lançamento

Os lançamentos em geral podem ser objeto de revisão, desde que constatado erro em sua feitura e não esteja ainda extinto pela decadência o direito de lançar. Tanto o lançamento de ofício, como o lançamento por declaração, e ainda o lançamento por homologação, podem ser revistos. A revisão pode ser dar de ofício, como a pedido do contribuinte.

A revisão do lançamento do tributo pela Administração encontra amparo no poder/dever de autotutela do Poder Público em relação a seus próprios atos. Ensina Maria Sílvia Di Pietro que a autotutela corresponde ao controle que a administração *"exerce sobre os próprios atos, com a possibilidade de anular os ilegais e revogar os inconvenientes ou inoportunos, independentemente de recurso ao Poder Judiciário"*(DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2001. P. 73).

No caso do lançamento por homologação é preciso cuidado na interpretação das normas sobre revisão do lançamento. Isto porque, na modalidade de lançamento por homologação o contribuinte deve "antecipar" o pagamento sem qualquer atividade da Administração. Quando o Fisco verificar a falta de pagamento deverá promover o lançamento de ofício do valor devido, procedendo de idêntica maneira quando verificar pagamento a menor.

Desta forma, ocorre a revisão de ofício de um lançamento por homologação quando, depois da homologação consubstanciada em algum ato através do qual a autoridade administrativa manifesta-se pela exatidão do valor apurado pelo contribuinte, e que faz existente o lançamento como procedimento administrativo, a autoridade constata um erro que a justifica. Isto acontece, por exemplo, quando o valor devido não é pago pelo contribuinte, que também não efetiva o pagamento após o lançamento de ofício, e tal valor torna-se objeto de

cobrança administrativa ou judicial, momento em que a fiscalização constata ser aquele valor antes apurado inferior ao efetivamente devido.

No que se refere especificamente ao procedimento administrativo de lançamento, por meio do qual a Fazenda Pública constitui o crédito tributário, pré-requisito para proceder à cobrança dos valores devidos ao Estado, encontra-se, já no Código Tributário Nacional, a definição da forma pela qual se dá esse controle administrativo. Reza o art. 145 desse diploma legal, *in verbis*:

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

Pondere-se que a realização dessa atividade de controle pela administração deve dar-se a partir das regras estabelecidas expressamente na legislação que rege o processo tributário administrativo, cabendo à Fazenda Pública aferir a adequação do procedimento fiscal que culminou no lançamento a toda a legislação tributária pertinente.

Atenção para a obrigação da Administração de controlar os atos praticados por seus prepostos devendo anular aqueles eivados de vícios de legalidade. Tal atribuição, consagrada no inciso III do art. 145 supra transcrito, tem respaldo também jurisprudencial, conforme se pode observar nos textos das Súmulas 346 e 473 do Supremo Tribunal Federal, e reforço legal nas disposições do art. 53 da Lei nº 9.784, de 1999, que assim dispõe:

Art. 53. A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos.

Segundo magistério de Leandro Paulsen o parágrafo único do art. 149, CTN: “*Estabelece, assim, que o Fisco tem o prazo decadencial para constituir o seu crédito, seja originariamente, seja mediante revisão de lançamento anterior. O prazo corre contra o Fisco*”. (Comentários ao Código Tributário Nacional, Porto Alegre: Lúmen Juris, 2007, p. 962).

O Direito brasileiro estabeleceu para os poderes da revisão do lançamento limites temporais (decadência) e limites objetivos. Para melhor análise do tema transcrevo o art. 149, CTN:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Vislumbra-se, no excerto supra, nove circunstâncias que, caso identificadas pela Fazenda Pública, justificam e obrigam a autoridade fiscal, no exercício do seu poder/dever vinculado e obrigatório, a proceder ao lançamento do crédito tributário ou, se já realizado, a proceder à correspondente revisão.

Com efeito, quando da realização do referido procedimento de revisão resultar anulação total ou parcial do lançamento original, o Fisco poderá ainda identificar a necessidade de se proceder a um novo lançamento. Esse novo procedimento de constituição não se confunde, entretanto, com aquele revisto, este podendo ter sido encerrado com a anulação total ou parcial do lançamento anteriormente realizado. Essa circunstância é observada, principalmente, quando se identifique matéria tributável distinta da tratada no primeiro lançamento. Parece-me adequado, nessa hipótese, considerar esse novo procedimento um lançamento distinto do anterior. Esse raciocínio parte do pressuposto de que no trabalho de revisão, não podem ser opostos ao contribuinte elementos fáticos ou materiais não considerados no primeiro lançamento.

O limite material da revisão do lançamento, portanto, tem contornos estabelecidos pela matéria tributável nele tratada, não contemplando matéria distinta ou sobeja em relação ao lançamento original. Considere-se, ainda, que a anulação do lançamento sendo decorrente da constatação de vício formal, circunstância em que, identificada a necessidade de realização de novo lançamento, a matéria tributável seria a mesma do lançamento original e o prazo decadencial previsto no CTN é mais elástico.

Neste momento cabe destacar situação importante relacionada com o prazo que o Fisco tem para efetuar a revisão do lançamento.

Quando o Fisco apurar um vício formal, há que se observar o disposto no art. 173, II, CTN:

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

(...)

*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por **vício formal**, o lançamento anteriormente efetuado.”(grifei)*

Sobre este tema (**Decadência**) escreve com precisão o mestre Paulo de Barros Carvalho (Curso de Direito Tributário, 6^a edição, 1993, pág. 311 e 312):

“Demais disso, contrariando as insistentes construções do direito privado, pelas quais uma das particularidades do instituto da decadência está na circunstância de que o prazo

*que lhe antecede não se interrompe, nem se suspende, a postura do **item II do art. 173** do Código Tributário Nacional desfaz qualquer convicção nesse sentido. **Um lançamento anulado por vício formal** é ato que existiu, tanto assim que foi anulado por vício de forma. Ora, a **decisão final que declare a anulação do ato nada mais faz que interromper o prazo que houvera decorrido até aquele momento.** Digamos que a decisão anulatória do ato ocorra três anos depois de iniciada a contagem regular do item I ou do parágrafo único do art. 173. O tempo decorrido (três anos) será desprezado, recomeçando novo fluxo, desta vez quinquenal, a partir da decisão final administrativa. A hipótese interruptiva apresenta-se clara e insofismável, brigando com a natureza do instituto cujas raízes recolhidas nas maturadas elaborações do Direito Privado.”(grifei)*

Importante também trazer à colação os ensinamentos do ilustre Souto Maior Borges, citado pelo mestre Aliomar Baleeiro sobre a "**Decadência do Direito de Rever o Lançamento**" (em sua obra Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi, 11ª edição, pág. 826):

*“O pressuposto para a aplicação do quinquênio decadencial do art. 173, II, é específico. Aplica-se tão somente ao procedimento revisório de que decorra uma decisão anulatória do lançamento por **vício formal**. Somente é cabível, portanto, a aplicação do dispositivo em hipóteses perfeitamente limitadas de anulação do lançamento. Não qualquer anulação, mas só a anulação por vício formal. Se, por ex., a anulação do lançamento é por vício de competência; algo ‘externo’ ao lançamento e portanto irrelevante no tocante à sua forma, não será cabível a inovação do art. 173, II, para a fixação do prazo decadencial.”*

Relativamente a "**Vícios da forma**", leciona a professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro (em sua obra Direito Administrativo, 12ª edição, pág. 223):

*"Vício de forma consiste na omissão ou na **observância incompleta ou irregular de formalidades** indispensáveis à existência ou seriedade do ato.” (grifei)*

Ressalta-se que o Fisco no caso de vício formal não se engana a respeito da existência da regra jurídica, própria ao ato praticado, ou a interpreta equivocadamente (no lançamento original), em verdade, ocorre uma burla ao procedimento previsto na legislação, como por exemplo, a falta de notificação do sujeito passivo para apresentar defesa.

Neste caso, de revisão de ofício do lançamento com vício formal, que resulte em decisão definitiva anulando o lançamento, destaca-se que esta decisão administrativa irrecorrível deve ser prolatada dentro do prazo decadencial (inc. I, art. 173, CTN), ou seja, antes de a Fazenda Pública decair do direito de constituir seu crédito. Sendo tal decisão exarada no prazo mencionado, caberá ao Fisco proceder a novo lançamento no prazo de 5 anos contados da data que se tornou definitiva a decisão que anulou o lançamento (inc. II, art. 173, CTN); isto porque, a decisão definitiva anulando o lançamento original por vício formal interrompe o prazo decadencial, segundo disposição legal.

Importante destacar que, iniciado o procedimento de revisão a Administração deve cuidar para que o mesmo seja finalizado por uma decisão administrativa formal proferida pela autoridade competente. Nesta esteira, destaco:

“2 - REVISÃO DE LANÇAMENTO EX OFFICIO SEM QUE TENHA HAVIDO DECISÃO SOBRE A MATÉRIA LITIGADA - NULIDADE - Não pode ser revisto o lançamento ex officio que se encontra na fase litigiosa do procedimento, pendente de decisão da autoridade que preside o julgamento da lide, sendo descabido a lavratura de novo Auto de Infração, sobre a mesma matéria em litígio, em substituição ao originalmente lavrado, mesmo que se refiram a fatos que somente vieram a ser conhecidos da fiscalização posteriormente ao lançamento que se pretende aperfeiçoar. 1º Conselho de Contribuintes / 7a. Câmara / ACÓRDÃO 107-05643 em 13.05.1999 - Publicado no DOU em: 23.07.1999.” (grifei)

Nesta esteira, deve-se concluir que, nas hipóteses de anulação – total ou parcial – em que seja identificada a necessidade de realizar novo lançamento, o transcurso do prazo decadencial põe fim a qualquer iniciativa da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário correspondente e iniciar a cobrança. Isso ocorre pelo simples fato de que se estará procedendo a novo lançamento, conforme antes enfatizado. Este novo lançamento está sujeito, por óbvio, à observância do prazo decadencial.

Processo Administrativo Fiscal e Impugnação ao Lançamento

A cobrança administrativa de um tributo requer procedimento prévio estabelecido em ato normativo, a fim de assegurar o devido processo administrativo na apuração do valor devido, segundo mandamento constitucional.

No que toca aos créditos tributários da União, o ato normativo que rege o processo administrativo fiscal é o Decreto nº 70.235/72.

Consoante dispõe o art. 18 da Constituição Federal, a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos entes autônomos.

Por sua vez, o Código Civil em seu artigo 41 enunciou que são pessoas jurídicas de direito público: União, Estados, Distrito Federal, Territórios, Municípios, autarquias, associações públicas, e demais entidades de caráter público criadas por lei.

Na organização das tarefas do Estado, dois fenômenos podem ocorrer: descentralização e desconcentração. Em síntese apertada, a descentralização pressupõe pessoas jurídicas diversas: aquela que originariamente tem ou teria a titulação sobre certa atividade e aquela outra à qual foi atribuído o desempenho das atividades em causa. A desconcentração está sempre referida a uma só pessoa, pois se trata de distribuição de competências na intimidade daquela única pessoa.

Para visualizar o ponto central, tem-se que no caso do IBAMA está configurada uma descentralização, pois que a Autarquia Ambiental foi criada mediante lei, com personalidade própria, bens e orçamento. Nessa situação houve uma descentralização de tarefas da União para o IBAMA.

O Decreto-Lei nº 200/67 divide a Administração Pública Direta e Indireta. Administração Direta é a “que se constitui dos serviços integrados na estrutura administrativa da Presidência da República e dos Ministérios” (art. 4º, I), e Administração Indireta “é a compreende as seguintes categorias de entidades dotadas de personalidade jurídica própria: a) Autarquias; b) Empresas Públicas; c) Sociedades de Economia Mista; d) Fundações Públicas” (art. 4º, II).

Desta forma, cabe asseverar que o termo “União” tanto pode significar o ente político mencionado no caput, art. 18, CF, o qual está estruturado, como os demais entes políticos, em administração direta e administração indireta. Ou ainda, o termo “União” pode ser equivalente a Administração Direta apenas.

Nesta esteira, a fim de legitimar a aplicação do Decreto nº 70.235/72, defendendo que o termo “União” empregado no artigo 1º do normativo tem acepção ampla, abarcando tanto Administração Direta e Indireta, seguem breves comentários sobre sua origem.

A origem do Decreto nº 70.235/72 prende-se ao período que antecedeu à Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969, que, na verdade, não foi uma emenda e sim nova Constituição outorgada pelo poder militar. A junta militar, com base em Ato Institucional, editou o Decreto-Lei nº 822, de 5 de setembro de 1969, cujo artigo 2º delegou competência legislativa ao Poder Executivo para regular o processo administrativo fiscal. O Decreto nº 70.235/72 foi editado especificamente para esse fim. (NEDER, Marcos Vinicius;

LÓPEZ, Maria Tereza Martinez. Processo Administrativo fiscal federal comentado. São Paulo: Dialética, 2002, p. 69/70).

Cabe transcrever o art. 2º do Decreto-Lei nº 822/69:

*Art 2º O Poder Executivo regulará o processo administrativo de determinação e exigência de **créditos tributários federais**, penalidades, empréstimos compulsórios e o de consulta.(grifei)*

A expressão destacada no texto acima “créditos tributários federais” indica que o regulamento expedido pelo Poder Executivo deve reger todos os créditos cujo competência tributária seja atribuída à União, salvo se for editado regramento próprio para determinado tributo. Explico.

A Constituição Federal não cria tributos; ela outorga competência tributária, ou seja, atribui aptidão para criar tributos a União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Diferentemente é a capacidade tributária, esta por sua vez indica aptidão para ser titular do pólo ativo da obrigação, vale dizer, para figurar como credor na relação jurídica tributária.

No que toca à TCFA, tem-se que sua instituição ocorreu por intermédio da Lei nº 10.165/2000, ato normativo expedido pela União no exercício de sua competência constitucional. Todavia, segundo a própria lei acima citada, o credor da TCFA é o IBAMA, portanto esta autarquia detém a capacidade tributária em relação a este tributo. Ante ausência na lei que instituiu a TCFA de normas a serem adotadas no processo administrativo fiscal, e como até o presente momento não consta ato normativo próprio para o tema, o processo administrativo fiscal no caso da TCFA deve seguir o Decreto nº 70.235/72, naquilo que couber.

Neste ponto, imperiosa a confecção de ato normativo disciplinando o processo administrativo fiscal a ser aplicado à TCFA, adotando no quer for pertinente o Decreto nº 70.235/72.

Ainda, o Decreto nº 70.235/72 tem força de lei e somente pode ser alterado por lei ordinária. Os Atos Institucionais nºs 5 e 12 legitimaram a edição do DL nº 822/69, que delegou ao Poder Executivo, em pleno regime militar, competência para reger o processo administrativo fiscal. Os tribunais têm decidido que, na época, a delegação era constitucional, mas que as Constituições posteriores não recepcionaram a possibilidade de delegação reservando a matéria à lei ordinária, para melhor compreensão sugere-se leitura do AMS 106.747/DF, julgada pelo extinto Tribunal Federal de Recursos.

Mister ressaltar que, a Lei nº 9.784/99 estabelece norma básica sobre o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal direta e indireta, portanto, as normas dessa lei são aplicadas subsidiariamente no

processo administrativo fiscal (1º CC – 105-13.290-5ª C. – Rel. Luiz Gonzaga Medeiros Nóbrega – DOU 09.10.2000 – p.12).

Assim, uma vez lançado (de ofício) o tributo pelo Fisco, o contribuinte deve ser notificado para pagar ou, se quiser apresentar impugnação, tudo conforme arts. 11 a 18 do Decreto nº 70.235/72.

Quanto à notificação do sujeito passivo a respeito do lançamento, a Administração deve observar o contido no art. 11, Decreto nº 70.235/72:

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.(grifei)

A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento (art. 14). O prazo para o sujeito passivo do tributo apresentar sua impugnação é de 30 dias, conforme *caput* do art. 15, art. Decreto nº 70.235/72:

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

~~*Parágrafo único. Ao sujeito passivo é facultada vista do processo, no órgão preparador, dentro do prazo fixado neste artigo.*~~

~~*Parágrafo único. Na hipótese de devolução do prazo para impugnação do agravamento da exigência inicial, decorrente de decisão de primeira instância, o prazo para apresentação de nova impugnação, começará a fluir a partir da ciência dessa decisão. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004) (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008)*~~

Importante destacar o exposto no art. 17:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532/97).

Duplo Grau Administrativo

O processo administrativo tributário é:

“...é uma série ordenada de atos administrativos mediante a qual manifesta-se a Administração Tributária a respeito de uma relação sua com um contribuinte, ou responsável tributário ou mesmo com um terceiro, ou simplesmente interpreta a legislação tributária.” (MACHADO, Hugo de Brito. Mandado de Segurança em matéria tributária. 5 ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 264).

Uma das questões de destaque na matéria é sobre aplicação de princípios gerais ao processo administrativo. Para Celso Antônio Bandeira de Mello no ordenamento jurídico-positivo brasileiro, mesmo na falta de lei reguladora da matéria, pode-se identificar 11 princípios obrigatórios, com fundamento explícito ou implícito na Constituição (Curso de Direito Administrativo. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 480).

Os mencionados princípios são: I) princípio da audiência do interessado; II) princípio da acessibilidade aos elementos do expediente; III) princípio da ampla instrução probatória; IV) princípio da motivação; V) princípio da revisibilidade; VI) princípio da representação e assessoramento; VII) princípio da lealdade e boa-fé; VIII) princípio da verdade material; IX) princípio da oficialidade; X) princípio da gratuidade; XI) princípio do informalismo.

Segundo Bandeira de Mello, os oito primeiros princípios aplicam-se a todo e qualquer procedimento. Já, os princípios da oficialidade e da gratuidade não se aplicam obrigatoriamente nos procedimentos ampliativos de direito suscitados pelos interesses e o princípio do informalismo só não se aplica aos procedimentos concorrenciais (Curso de Direito Administrativo. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 481).

Com efeito, ao adotar como norma orientadora do processo administrativo fiscal o Decreto nº 70.235/72 não se pode perder de vista a necessidade de observar os princípios constitucionais basilares. Nesse sentido, leciona Leandro Paulsen ao tratar a aplicação subsidiária da Lei nº 9.784/99 no processo administrativo fiscal:

“(...) Os princípios introduzidos, entretanto, porque decorrentes diretamente de princípios constitucionais reprisados na referida lei, sobrepõem-se às regras

preexistentes, quando incompatíveis. Mesmo não havendo derrogação ou revogação expressa dos dispositivos referentes a processos administrativos específicos, há prevalência dos dispositivos da Lei nº 9.784/99 em razão de aqueles não serem compatíveis com os princípios constitucionais preexistentes (a CF/88 não os recepcionou, ou são inconstitucionais, porque editados com violação ao seu texto)”.

A explanação supra destaca a importância dos princípios constitucionais no âmbito administrativo, sendo que destaco como fundamental o princípio da revisibilidade, que assegura ao administrado o direito de recorrer da decisão que lhe seja desfavorável, direito este que somente não existirá se o procedimento for iniciado por autoridade do mais alto escalão administrativo ou se for proposto perante ela, restando ao particular as vias judiciais.

Constata-se que tanto na Lei nº 9.784/99, como no Decreto nº 70.235/72 há previsão de duplo grau para o administrado que entender desconforme com a ordem jurídica decisão da Administração. Portanto, no processo administrativo fiscal no que toca à TCFA há que ser observado o duplo grau administrativo, permitindo ao contribuinte apresentar impugnação e recurso.

Segundo o atual Regimento Interno do IBAMA, a impugnação ao lançamento deverá ser feita em primeira instância à Superintendência, devendo o seu responsável, após análise da Divisão Jurídica, manifestar-se nos autos (art. 118). Caso o contribuinte pretenda recorrer, o instrumento do recurso deverá ser dirigido à Coordenação - Geral de Arrecadação para julgamento (art. 35).

Decadência e Prescrição

Partindo do entendimento antes firmado, de que a TCFA é tributo a ser lançado por homologação, os prazos de decadência e prescrição seguirão as regras dispostas no § 4º do art. 150, bem como artigos 173 e 174, CTN. *In verbis*:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e

definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

~~*I – pela citação pessoal feita ao devedor;*~~

I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; [\(Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005\)](#)

II - pelo protesto judicial;

III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;

IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

Quando se trata de tributo lançado por homologação algumas questões de grande relevo se impõem, tais como analisar diferentes prazos de decadência quando o contribuinte tenha efetivado recolhimento a menor do valor devido, ou quando não tenha recolhido nenhuma soma.

Cabe trazer a lume lição de Luciano Amaro:

“(...) o lançamento por homologação não é atingindo pela decadência, pois, feito o pagamento (dito “antecipado”), ou a autoridade administrativa anui e homologa expressamente (lançamento por homologação expressa) ou deixa transcorrer, em silêncio, o prazo legal e, dessa forma, anui tacitamente (lançamento por homologação tácita). Em ambos os casos, não se pode falar em decadência (do lançamento por homologação), pois o lançamento terá sido realizado (ainda que pelo silêncio).” (Direito Tributário Brasileiro. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 406/407).

O que é passível de decadência é o lançamento de ofício, que cabe à autoridade realizar quando constate omissão ou inexatidão do sujeito passivo no cumprimento do dever de “antecipar” o pagamento do tributo. Neste ponto, cabe diferenciar duas situações que terão tratamento diverso no tocante ao prazo de decadência:

a. contribuinte efetua pagamento a menor

Ocorrido o fato gerador e efetuado o pagamento pelo sujeito passivo no prazo de vencimento, tal como previsto em lei, tem a Fazenda Pública o prazo de cinco anos, **a contar do fato gerador**, para emprestar definitividade a tal situação, homologando expressa ou tacitamente o pagamento realizado, com o que chancela o cálculo realizado pelo contribuinte e que supre a necessidade de um lançamento por parte do Fisco. É neste prazo para homologação que o Fisco deve promover a fiscalização, analisando o pagamento efetuado e entendendo que é insuficiente, deve fazer o lançamento de ofício através da lavratura de auto de infração. Com o decurso do prazo de cinco anos contados do fato gerador, pois, ocorre a decadência do Fisco de lançar eventual diferença.

Logo, caso o contribuinte tenha feito o pagamento da TCFA no prazo de vencimento, e posteriormente a Administração constate que o valor pago é insuficiente, terá o prazo de cinco (5) anos, contados da ocorrência do fato gerador para efetuar o lançamento de ofício da diferença encontrada, com vistas a cobrança do montante ainda devido.

A regra do § 4º do art. 150, CTN é regra especial relativamente à do art. 173, I, deste mesmo Código. E, em havendo regra especial, prefere à regra geral. Não há que se falar em aplicação cumulativa de ambos os artigos, conforme REsp 276.142/SP, Resp 289.181/MG, e EDivREsp 279.473, este último relatado pelo Min. Teori Albino Zavascki.

b. o contribuinte não efetua pagamento nenhum

Neste caso, aplica-se a regra geral de decadência, ou seja, inciso I, art. 173, I, CTN, o que significa que o Fisco tem cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que (à vista da omissão do sujeito passivo) o lançamento de ofício poderia ser feito.

Duas observações merecem ser feitas ante a leitura do § 4º, art. 150, CTN. A uma está ao dizer que o lapso temporal nele estabelecido se aplica “se a lei não fixar prazo à homologação”. Neste aspecto, filio-me à corrente doutrinária que entende que a lei ordinária apenas poderia reduzir tal prazo, mas nunca excedê-lo. Isto porque, a lei complementar assume um contorno garantista em matéria de prescrição e decadência, cuja limitação no tempo é pedra angular da segurança jurídica, princípio constitucional implícito.

A segunda observação é no tocante à exceção expressa nos casos de dolo, fraude ou simulação, presentes os quais não há homologação tácita de que trata o dispositivo. A melhor solução, de *lege lata*, é fornecida, a meu sentir, por Luciano Amaro. Segundo o autor, O Fisco poderia (demonstrando que houve dolo, fraude ou simulação) recusar a homologação e efetuar o lançamento de ofício no prazo previsto no art. 173, I, CTN (Direito Tributário Brasileiro. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 409/410).

Quanto ao momento em que se deve considerar exercido o direito de constituir o crédito tributário, embora haja divergência doutrinária, o Supremo Tribunal Federal assentou entendimento pelo qual o auto de infração consuma o lançamento tributário, não se havendo mais, depois de sua lavratura, de cogitar de decadência.

No que toca ao parágrafo único do art. 173, CTN importa dizer que se trata de antecipação do termo *a quo* do prazo de decadência. O termo inicial do prazo de decadência, contundo, antecipa-se para o dia em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento. Cabe trazer a lume decisão do Egrégio Tribunal Regional Federal da 3ª Região para ilustrar a situação:

“... como regra, o prazo decadencial tem seu início no primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido feito. Como, no imposto de renda, o lançamento pode ser efetivado a partir do momento em que a declaração do contribuinte é apresentada, resulta que o termo inicial do aludido lapso é o dia 1º de janeiro do exercício seguinte a essa apresentação. Como exceção, contundo, permite o parágrafo único daquele dispositivo legal, que esse termo inicial possa ser antecipado pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento. Assim, por exemplo, se o contribuinte é notificado, dentro do próprio exercício em que deve apresentar a declaração, a

apresentar documentos comprobatórios de suas afirmações, o prazo decadencial começa a correr da data em que o constituinte é notificado de tal exigência. Entretanto, como se trata de uma regra que excepciona a regra geral, deve ser ela interpretada restritivamente. Assim, tal só pode ocorrer nos precisos termos da lei, quando o sujeito passivo é notificado da aludida medida preparatória.” (TRF3, 4ªT., AC 89.03.011700-0/SP, rel. Juiz Oliveria Lima, dez/91, excerto do voto do relator).

Neste passo, chamo a atenção para o caso de Administração verificando que há necessidade de diligências em relação a determinado sujeito passivo da taxa, houver por bem notificá-lo para apresentar documentos, prestar esclarecimentos, o prazo de decadência que se iniciaria no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido feito, antecipa seu início para a data em que o contribuinte foi notificado para prestar informações.

Síntese: a) se tiver havido antecipação do pagamento (e não constatado dolo, fraude ou simulação), o prazo decadencial (dentro do qual cabe ao Fisco homologar expressamente o pagamento, ou, se discordar do valor recolhido, lançar de ofício) conta-se da data do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, CTN; b) se não ocorreu o pagamento, não se aplica nem o caput nem os parágrafos do art. 150, mas sim o art. 173, I, iniciando-se o prazo decadencial para o lançamento de ofício a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, não se discriminando situações de dolo, fraude ou simulação; c) finalmente, se o pagamento foi efetuado a menor, mas for constatada a existência de dolo, fraude ou simulação, não ocorre a homologação ficta, nos moldes do art. 150, § 4º, e o caso vai para a regra geral do art. 173, I.

Um ponto que merece atenção é quando o fato gerador da TCFA é o último trimestre de cada ano. Para essa situação quando o sujeito passivo da taxa não tiver pago nenhum valor devido a título do tributo em comento, o prazo decadencial para o lançamento de ofício pelo IBAMA irá se iniciar no ano seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (inc. I, art. 173, CTN). Por exemplo, fato gerador da TCFA ocorrido no último trimestre de 2007, o contribuinte poderia efetuar o pagamento até o 5º dia útil do mês de janeiro de 2008, portanto só após este termo, caso a Administração verificasse o não pagamento do valor total da taxa, é que se poderia proceder ao lançamento de ofício. Desta forma, o prazo decadencial é o primeiro do exercício seguinte àquele no qual o lançamento poderia ter sido efetuado, ou seja, o termo *a quo* do prazo de decadência no exemplo anterior será o primeiro dia do ano de 2009.

Feito o lançamento, passa-se a cogitar de outro prazo, que é o de prescrição da ação para cobrança do tributo lançado. Diz, com efeito, o art. 174 do

CTN que a ação para cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data de sua constituição definitiva.

Entendo que o início do prazo prescricional tem curso com a notificação do contribuinte acerca da decisão final do processo administrativo, não mais sujeita a recurso, nos termos do art. 42 do Decreto nº 70.235/72. Enquanto estiver fluindo o prazo para interposição de recurso, ou enquanto estiver tramitando qualquer impugnação ao lançamento, não há que se falar em decadência, pois que já houve lançamento, nem há que se falar em prescrição, pois que o crédito tributário não está ainda definitivamente constituído. Desta forma, o lapso entre temporal entre o lançamento e a notificação do sujeito passivo da exação não é decadencial, tampouco prescricional, configurando nos dizeres do Supremo Tribunal Federal um hiato. Nesse sentido:

“... Com a lavratura do auto de infração consuma-se o lançamento do crédito tributário (art. 142, CTN). Por outro lado, a decadência só é admissível no período anterior a essa lavratura; depois, entre a ocorrência dela e até que flua o prazo para a interposição de recurso administrativo, ou enquanto não for decidido o recurso dessa natureza de que se tenha valido o contribuinte, não mais ocorre prazo para decadência, e ainda não se iniciou a fluência do prazo de prescrição; decorrido o prazo para interposição do recursos administrativo, sem que ele tenha ocorrido ou decidido o recurso administrativo interposto pelo contribuinte, há a constituição definitiva do crédito tributário, a que alude o art. 174, começando a fluir, daí, o prazo de prescrição da pretensão do Fisco.” (STF, RE 91.019/SP, rel. Min. Moreira Alves, jun/79, RTJ 94/382).

“TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO. 1. A antiga forma de contagem do prazo prescricional, expressa na Súmula 153 do extinto TFR, tem sido hoje ampliada pelo STJ, que adotou a posição do STF. 2. Atualmente, enquanto há pendência de recurso administrativo, não se fala em suspensão do crédito tributário, mas sim em um hiato que vai do início do lançamento, quando desaparece o prazo decadencial, até o julgamento do recurso administrativo ou a revisão ex-officio. 3. Somente a partir da data em que o contribuinte é notificado do resultado do recurso ou da sua revisão, tem início a contagem do prazo prescricional. 4. Prescrição intercorrente não ocorrida, porque efetuada a citação antes de cinco anos da data da propositura da execução fiscal. 5. Recurso especial improvido.” (STJ, 2ª Turma, um., Resp 435.896/SP, rel. Min. Eliana Calmon, jun/03).

Compensação da TCFA com taxa de fiscalização ambiental estadual mediante desconto de 60% do valor do tributo federal

Inicialmente cumpre conceituar o instituto da compensação tributária. O Código Tributário Nacional dispõe sobre a Compensação Tributária no Livro II - Normas Gerais de Direito Tributária, tratando-a como uma das modalidades de Extinção do Crédito Tributário (art. 156, inc. II do CTN).

O art. 170 determina que a Compensação Tributária será disposta por Lei Ordinária, a qual terá o condão de estipular suas possibilidades e suas limitações, *in verbis*:

"Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública".

É importante frisar, neste momento, que a Constituição Federal de 1988 recepcionou com status de Lei Complementar o Código Tributário Nacional, promulgado pela Lei 5.172/66.

As matérias reservadas à Lei Complementar de âmbito tributário estão arroladas no art. 146 da Constituição Federal, no qual não encontramos nenhuma menção à Compensação.

Portanto, podemos concluir que o direito à compensação é autorizado mediante disposições legais, ou seja, infraconstitucionais, conforme as disposições do artigo 170, caput, do CTN. Desta forma, sendo uma prerrogativa do legislador, a compensação aceitará vedações, restrições e condicionamentos criados por este, desde que mediante lei.

Nesta esteira, o legislador alterou a Lei nº 6.938/81 por meio da Lei nº 10.165/2000, instituindo a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental, e tratou do instituto da compensação no art. 17-P:

*"Art. 17-P. Constitui crédito para compensação com o valor devido a título de TCFA, até o limite de sessenta por cento e **relativamente ao mesmo ano**, o montante **efetivamente** pago pelo estabelecimento ao Estado, ao Município e ao Distrito Federal em razão de taxa de fiscalização ambiental."* (AC)

"§ 1º Valores recolhidos ao Estado, ao Município e ao Distrito Federal a qualquer outro título, tais como taxas ou preços públicos de licenciamento e venda de produtos, não constituem crédito para compensação com a TCFA." (AC)

"§ 2º A restituição, administrativa ou judicial, qualquer que seja a causa que a determine, da taxa de fiscalização ambiental estadual ou distrital compensada com a TCFA restaura o direito de crédito do Ibama contra o estabelecimento, relativamente ao valor compensado." (AC)" (grifei)

Diz o art. 80 do Código Tributário Nacional:

Art. 80. Para efeito de instituição e cobrança de taxas, consideram-se compreendidas no âmbito das atribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, aquelas que, segundo a Constituição Federal, as Constituições dos Estados, as Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios e a legislação com elas compatível, competem a cada uma dessas pessoas de direito público.

Como o poder de polícia ambiental pode ser exercido concomitantemente pelos três entes federativos, por força do disposto no art. 23, VI, da Constituição Federal, em tese, todos teriam igualmente competência legislativa tributária para instituir a taxa de fiscalização ambiental e para arrecadá-la.

Com o intuito de não penalizar o contribuinte com o pagamento de três tributos de mesmo fato gerador, o legislador federal, por meio do art. 17-P da Lei nº 6.938/81 estipulou que o recolhimento de taxa de fiscalização ambiental estadual, distrital e/ou municipal gera crédito para compensação de até 60% ao sujeito passivo da TCFA, desde que os créditos a serem compensados se refiram ao mesmo exercício financeiro.

A autorização, ao contrário de comprovar a natureza meramente arrecadatória da taxa, demonstra o apreço do legislador ao princípio da isonomia, de vez que contribuintes em situação idêntica (considerados o seu porte e o seu grau de poluição potencial ou de utilização de recursos naturais) suportarão ônus fiscal virtualmente idêntico em todo o país, o que garante, de tabela, a neutralidade do tributo em matéria de livre concorrência (art. 170, IV da CF) e a observância estrita do princípio da retributividade das taxas, de vez que a fiscalização de um determinado contribuinte tem custo aproximadamente igual (e deve sujeitá-lo ao pagamento de tributo de valor tendencialmente invariável), quer seja realizada apenas pelo IBAMA, quer o seja por este com consórcio com os órgãos locais e regionais do SISNAMA.

O procedimento atualmente adotado pela Coordenação de Arrecadação, vale dizer, a emissão de boleto de pagamento de TCFA concedendo o desconto de 60% de plano, ou seja, cobrando apenas 40% do valor da TCFA devido pelo contribuinte de estados que já arrecadam taxa de fiscalização ambiental estadual, não pode persistir, pois o IBAMA somente poderia conceder o

desconto **após comprovado o pagamento pelo contribuinte ao fisco estadual**. Vale ressaltar que a compensação é um encontro de créditos líquidos e certos, *in casu*, entre créditos estadual e federal.

De acordo com art. 17-G, Lei nº 96.938/81, a data de pagamento no âmbito federal é:

“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.” (NR)

Na esteira do arcabouço legal que rege a matéria, uma vez comprovado o pagamento a título de taxa de fiscalização ambiental ao órgão ambiental estadual, cujo débito seja oriundo do mesmo ano que também ensejaria a cobrança da TCFA pelo IBAMA, a compensação deve ser deferida. Isto porque, para efeito de aplicação do art. 17-P da Lei nº 6.938/81, a interpretação para o termo “relativamente ao mesmo ano” deve ser no sentido de que o fato gerador que ensejou a cobrança do tributo para o órgão ambiental estadual e para o IBAMA tenha acontecido no mesmo ano, devendo ser verificado apenas que houve o pagamento ao órgão estadual antes do pagamento ao IBAMA.

Importante destacar que o Estado – membro deve ter estabelecido por lei taxa de controle e fiscalização ambiental, que observe o mesmo fato gerador da TCFA, e que o sujeito passivo seja o mesmo para fins de compensação.

Outro ponto que merece cuidado é quando o pagamento ao IBAMA tiver sido efetuado posteriormente ao prazo previsto, esta hipótese não tem o condão de afastar o direito do contribuinte à compensação, vez que a lei exigiu apenas que o sujeito passivo do tributo comprovasse que o valor pago correspondesse a fato gerador ocorrido no mesmo ano daquele em que se deu o fato gerador da TCFA devida à autarquia federal, e que o pagamento ao órgão estadual tenha sido efetivado antes do pagamento ao IBAMA. Ocorrendo pagamento da TCFA devida ao IBAMA em prazo superior ao previsto em lei, e sendo caso de compensação, esta deve ser deferida, cobrando-se o restante do montante devido ao IBAMA com a adição dos encargos legais previstos. Em síntese, a efetivação do pagamento da TCFA ao IBAMA em momento posterior à data limite imposta pela lei gera para o contribuinte o dever de pagar o débito com os acréscimos legais, mas não lhe subtrai o direito à compensação, desde que cumpridos os demais requisitos.

O pagamento do 4º trimestre de cada ano, por expressa disposição do art. 17-G da Lei nº 6.938/81/00 sempre poderá ser feito até o 5º dia útil do mês

subseqüente, o que para este 4º trimestre permite o pagamento no ano seguinte à ocorrência do fato gerador.

Forte nos argumentos acima se conclui que, caso o contribuinte demonstre o pagamento da taxa de controle e fiscalização ambiental ao órgão estadual competente, cumprindo os demais requisitos exigidos para a compensação prevista em lei, a ele contribuinte deve ser concedida a oportunidade de compensação, pois que preenchidos todas as exigências legais, parece-me que surge para o sujeito passivo um direito líquido e certo. Nesta hipótese, surge para o contribuinte direito à compensação do tributo devido.

Uma forma de o IBAMA verificar o efetivo pagamento da taxa ambiental estadual é a criação de cadastro comum de contribuintes, por meio do qual o IBAMA constataria, no sistema informatizado, a quitação do tributo estadual para então conceder o desconto de até 60% da TCFA.

A criação do cadastro de contribuintes federal e estadual pode dar-se por via de celebração de acordo de cooperação técnica, com fulcro no art. 199 do CTN.

Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.

Onde se lê convênio entenda-se acordo de cooperação técnica, eis que o termo convênio é utilizado, no âmbito da Administração Federal, quando há repasse de recursos orçamentários, não sendo a hipótese em comento, onde haverá tão-somente permuta de informações sobre os contribuintes. O percentual de desconto a ser dado aos contribuintes poderá ser fixado nesse acordo entre IBAMA e ente estadual, já que a lei emprega o termo “até 60%”.

Nesta esteira, friso a necessidade premente de celebração do citado acordo de cooperação técnica com os demais entes da federação que já tenham instituído taxa semelhante à TCFA, bem como celebração de ajuste que possibilite treinamento dos servidores da arrecadação junto aos técnicos da Secretaria da Receita Federal.

Consigno por fim que, temerária é a concessão de desconto a tributo, em razão de compensação, sem a efetiva verificação do pagamento pelo contribuinte da taxa de fiscalização ambiental estadual, sob pena de lesão à Fazenda Pública Nacional e cometimento de atos que podem configurar improbidade administrativa:

Art. 10. (L. 8.429/92) Constitui ato de improbidade administrativa que causa lesão ao erário qualquer ação ou

omissão, dolosa ou culposa, que enseje perda patrimonial, desvio, apropriação, malbaratamento ou dilapidação dos bens ou haveres das entidades referidas no art. 1º desta lei, e notadamente:

(...)

X - agir negligentemente na arrecadação de tributo ou renda, bem como no que diz respeito à conservação do patrimônio público;

Artigo 17-Q, Lei nº 6.938/81

Alguns Estados pleitearam a título de “compensação” valores arrecadados pelo IBAMA com a TCFA, tal pedido não encontra respaldo na legislação.

O instituto da compensação tributária é destinado ao sujeito passivo da exação, não tendo o sujeito ativo qualquer direito de repasse dos valores compensados, salvo se houvesse expressa disposição legal.

O art. 17-P, Lei 6.938/81 prevê a compensação como benefício do sujeito passivo da TCFA instituída no âmbito federal e estadual, todavia não há qualquer disposição obrigando o ente federal arrecadador a repassar valores cobrados por ele ao ente estadual. O ente federativo que houver por bem instituir a cobrança de taxa de controle e fiscalização ambiental terá direito a cobrar o valor segundo a legislação regedora da matéria, sendo que caso o cidadão enquadre-se como sujeito passivo do tributo nas duas esferas, federal e estadual, poderá ele, sujeito passivo, compensar o valor efetivamente pago ao ente federativo (Estado, Município ou Distrito Federal) com o valor a ser pago ao IBAMA, até o limite máximo de 60% do valor, observadas as demais regras previstas no dispositivo acima citado.

Cabe analisar a literalidade do art. 17-Q da Lei nº 6.938/81:

“Art. 17-Q. É o IBAMA autorizado a celebrar convênios com os Estados, os Municípios e o Distrito Federal para desempenharem atividades de fiscalização ambiental, podendo repassar-lhes parcela da receita obtida com a TCFA.” [\(Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000\)*](#)”*

Primeiro cumpre ressaltar que, a norma acima citada trata de faculdade permitida ao IBAMA, podendo esta Autarquia avaliar a conveniência e oportunidade de firmar convênio com outro ente federativo. Portanto, não há qualquer imposição legislativa ao IBAMA para celebrar convênio com suporte no artigo retro transcrito.

Num segundo momento, cabe destacar que o dispositivo supra transcrito trata de possibilidade de o IBAMA firmar convênio com outro ente federativo visando o desempenho de atividade de fiscalização.

Convênio é uma modalidade de ajuste com vistas à execução de interesses recíprocos cuja previsão está inserta no art. 116 da Lei nº 8.666/93. Atualmente, o convênio é regido pelo Decreto nº 6.170/2007 e Portaria Interministerial nº 127/2008, alterada pela Portaria nº 342/2008.

O art. 17-Q ao permitir que IBAMA firme convênio com outro ente federativo para melhor realizar atividades de fiscalização tem o objetivo de concretizar os deveres constitucionais de todos os entes federativos na fiscalização do impacto das atividades no meio ambiente (art. 23, VI, CRFB).

Com vistas a dotar a Autarquia dos recursos necessários para a celebração de possíveis convênios a lei indicou que os valores nestes casos poderão ser decorrentes de parcela da receita obtida com a arrecadação da TCFA. Importa dizer que, a lei apenas indicou possível fonte de recursos para subsidiar a celebração de eventual convênio entre o IBAMA e outro ente federativo com o fito a promover melhor a fiscalização do meio ambiente; percebe-se que em momento algum a norma determinou o repasse dos valores cobrados pelo IBAMA a título de TCFA ao ente federativo sem qualquer instrumento firmado entre as partes para tanto.

Desta forma, a análise da conveniência e oportunidade da celebração de convênio entre o IBAMA e outro ente da Federação para desempenharem atividades de fiscalização, com base no art. 17-Q, Lei 6.938/81 é de total responsabilidade do Administrador. Uma vez que a Administração (IBAMA) e o outro ente federativo optem por firmar ajuste conforme o dispositivo citado, os atos e procedimentos tendentes à assinatura do convênio devem seguir o regramento próprio e serem analisados por parecer jurídico das assessorias dos entes envolvidos.

Firmado o convênio nos moldes acima delineados, os valores a serem disponibilizados pelo IBAMA poderão ser obtidos da receita advinda com a cobrança da TCFA.

Portanto, não há que falar em transferência de recursos da TCFA a Estados-membros, Distrito Federal ou a Municípios com base no art. 17-P da Lei nº 6.938/81, pois a compensação, como forma de extinção do crédito tributário da TCFA, é um direito do contribuinte e nunca do ente federativo, já que este não é sujeito passivo da TCFA (art. 17-F Lei 6938/81).

Remissão de dívida: Lei nº 11.941/2009

Passo a análise sobre a aplicação do *caput* do art. 14 da Lei nº 11.941/2009 aos débitos oriundos da taxa de controle e fiscalização ambiental - TCFA.

Em 03 de dezembro de 2008 foi editada a Medida Provisória nº 449/08, com nova publicação no Diário Oficial da União para retificação em 12 de dezembro de 2008.

Em visita ao sítio da Presidência da República na rede mundial de computadores – Internet- no campo legislação está indicado que o processo da medida provisória em comento resultou na conversão da citada Lei nº 11.941/2009.

A Lei mencionada tratou de diversos temas, entre eles concessão de remissão de dívida tributária nos casos especificados. O art. 14 da norma referida dispõe:

Art. 14. Ficam remetidos os débitos com a Fazenda Nacional, inclusive aqueles com exigibilidade suspensa que, em 31 de dezembro de 2007, estejam vencidos há 5 (cinco) anos ou mais e cujo valor total consolidado, nessa mesma data, seja igual ou inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais).

§ 1º O limite previsto no caput deste artigo deve ser considerado por sujeito passivo e, separadamente, em relação:

I – aos débitos inscritos em Dívida Ativa da União, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, decorrentes das contribuições sociais previstas nas [alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991](#), das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos;

II – aos demais débitos inscritos em Dívida Ativa da União, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional;

III – aos débitos decorrentes das contribuições sociais previstas nas [alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991](#), das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil; e

IV – aos demais débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

§ 2º Na hipótese do IPI, o valor de que trata este artigo será apurado considerando a totalidade dos estabelecimentos da pessoa jurídica.

§ 3º O disposto neste artigo não implica restituição de quantias pagas.

§ 4º Aplica-se o disposto neste artigo aos débitos originários de operações de crédito rural e do Programa Especial de Crédito para a Reforma Agrária – PROCERA transferidas ao Tesouro Nacional, renegociadas ou não com amparo em legislação específica, inscritas na dívida ativa da União, inclusive aquelas adquiridas ou desoneradas de risco pela União por força da Medida Provisória nº 2.196-3, de 24 de agosto de 2001.

Na exposição de motivos da Medida Provisória nº 449/2008, destaca-se o seguinte excerto:

*“6. O art. 14 concede remissão de **dívidas tributárias**, nos termos do art. 172 do Código Tributário Nacional, de temporalidade elevada e valores não significativos, considerados de difícil recuperação, em homenagem ao princípio constitucional da eficiência.”(grifei)*

Segundo se depreende da leitura do art. 14 da Lei nº 11.941/2009, e também da exposição de motivos da MP nº 449/2008, a remissão de que trata o dispositivo abrange somente dívidas tributárias.

A taxa de controle e fiscalização ambiental – TCFA, como o próprio nome indica, é uma taxa decorrente do exercício do poder de polícia, portanto uma espécie de tributo, segundo o conceito do art. 3º, CTN. Desta forma, num primeiro momento, poderia se pensar que os débitos decorrentes de TCFA estariam abrangidos pela remissão instituída no art. 14 da MP nº 449/08, porém necessárias algumas considerações para demonstrar que esse não é o entendimento correto.

A Constituição Federal dispõe sobre remissão no § 6º, art. 150:

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

(...)

§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).

A exigência de lei específica opõe-se ao conceito de genérico. Diz-se que o preceito é genérico ou porque se dirige a todos os destinatários (generalidade pelo sujeito) ou porque sua matéria consiste num tipo abstrato (generalidade pelo objeto). Em contraposição, o específico o será também pelo sujeito (individualização do destinatário) ou pelo objeto (singularização da matéria). A imposição de lei específica significa, nesse sentido, que seus preceitos devem estar dirigidos a um subconjunto dentro de um conjunto de sujeitos ou que seu conteúdo deve estar singularizado na descrição da *facti species* normativa, isto é, pela delimitação de um subconjunto material dentro de um conjunto.

O instituto da remissão está previsto no art. 172 do Código Tributário Nacional, que estabelece que a lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo: a situação econômica do sujeito passivo, ao erro ou ignorância escusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato, a diminuta importância do crédito tributário, a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou matérias do caso, a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante.

Remissão é perdão. É dispensa. Só pode ser concedida pela autoridade administrativa para tanto expressamente autorizada por lei. A remissão é dispensa do crédito tributário. Pressupõe tenha já havido lançamento do crédito tributário.

Desta forma, quando da instituição da remissão é facultado ao ente competente selecionar os indivíduos que serão contemplados, bem como os tributos a serem abarcados, definindo explicitamente cada situação.

Da leitura do art. 14 da Lei nº 11.941/2009, nota-se que apenas os tributos cuja cobrança é efetivada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, as contribuições sociais, e os demais tributos a cargo da Secretaria da Receita Federal é que são suscetíveis de serem remidos nos moldes daquela norma.

A TCFA tem sua cobrança a cargo do próprio IBAMA, de modo que não se encontra incluída no subconjunto específico de tributos ao qual se aplica a Lei nº 11.941/2009.

Portanto, o débito decorrente da TCFA não está sujeito a ser remitido nos termos da Lei nº 11.941/2009.

Alterações introduzidas pela Medida Provisória nº 449, publicada em 04 de dezembro de 2008, atualmente já convertida na Lei nº 11.941/2009

Num primeiro momento, faz-se necessário apontar o disposto na Lei nº 10.522/2002:

*Art. 30. Em relação aos débitos referidos no art. 29, bem como aos inscritos em **Dívida Ativa da União**, passam a incidir, a partir de 1º de janeiro de 1997, juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) no mês de pagamento.(grifei)*

Desta forma, tem-se que todos os débitos inscritos em Dívida Ativa da União devem ter juros de mora aplicados conforme o disposto acima, ou seja, taxa selic até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e 1% no mês do pagamento. O dispositivo acima indicou precisamente o momento a partir do qual deveria incidir o juro de mora à razão da taxa selic.

O conceito de Dívida Ativa encontra amparo nos artigos 1º e 2º da Lei nº 6.830/80 e no § 2º, art. 39 da Lei nº 4.320/64, a qual estatui normas gerais de direito financeiro. Desta forma, tem-se:

*Art. 1º - **A execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias** será regida por esta Lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil.*

*Art. 2º - **Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública** aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.*

§ 1º - Qualquer valor, cuja cobrança seja atribuída por lei às entidades de que trata o artigo 1º, será considerado Dívida Ativa da Fazenda Pública.

§ 2º - A Dívida Ativa da Fazenda Pública, compreendendo a tributária e a não tributária, abrange atualização monetária, juros e multa de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato.

§ 3º - A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias, ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo. (grifei)

“Art. 39. Os créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária, serão escriturados como receita do exercício em que forem arrecadados, nas respectivas rubricas orçamentárias. (Redação dada pelo Decreto Lei nº 1.735, de 20.12.1979)

§ 1º - Os créditos de que trata este artigo, exigíveis pelo transcurso do prazo para pagamento, serão inscritos, na forma da legislação própria, como **Dívida Ativa**, em registro próprio, após apurada a sua liquidez e certeza, e a respectiva receita será escriturada a esse título. (Parágrafo incluído pelo Decreto Lei nº 1.735, de 20.12.1979)

§ 2º - Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e Dívida Ativa não Tributária são os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multa de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, alugueis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de subrogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais. (Parágrafo incluído pelo Decreto Lei nº 1.735, de 20.12.1979)”(grifei)

Ante o estudo sistemático da legislação transcrita acima, tem-se que o conceito de Dívida Ativa é todo e qualquer valor cuja cobrança é atribuída por lei à União, Estados, Distrito Federal e respectivas autarquias. Considerando que todos os entes acima mencionados detêm personalidade jurídica, pode-se afirmar que cada um deles tem sua própria dívida ativa, de forma que a Dívida Ativa da União não se confunde com a Dívida Ativa de suas Autarquias.

Nesta esteira, a Lei nº 10.522/2002 ao tratar do tema juro de mora em seu art. 30 determinou sua aplicação à Dívida Ativa da União, portanto, não estendeu sua aplicação à Dívida Ativa das Autarquias federais, em sua redação original.

A Lei nº 10.165/2000 que introduziu a TCFA no ordenamento jurídico pátrio atribuiu sua cobrança ao IBAMA, de modo que este crédito constitui Dívida Ativa desta Autarquia. Segundo dispõe o inciso I, art. 17- H da Lei nº 6.938/81 (redação conferida pela Lei nº 10.165/2000) os juros de mora deverão ser de 1% ao mês; como se trata de lei específica deve ser ela aplicada até a entrada em vigor da MP nº 449/2008, que segundo se estudará adiante modificou o tratamento da matéria.

A Medida Provisória nº 449, de 03 de dezembro de 2008, veio uniformizar a disciplina referente aos acréscimos moratórios (juros e multa de mora), encargos legais e parcelamentos dos créditos das autarquias e fundações públicas federais inscritos em dívida ativa pela Procuradoria-Geral Federal, harmonizando tais critérios com aqueles aplicados à dívida ativa da União (Exposição de Motivos Interministerial nº 161/2008 – MF/MP/MAPA/AGU).

Com esse objetivo, estabelece a nova redação do art. 37-A da Lei nº 10.522/2002:

Art. 37-A. Os créditos das autarquias e fundações públicas federais, de qualquer natureza, não pagos nos prazos previstos na legislação, serão acrescidos de juros e multa de mora, calculados nos termos e na forma da legislação aplicável aos tributos federais. (Incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008)

§ 1º Os créditos inscritos em Dívida Ativa serão acrescidos de encargo legal, substitutivo da condenação do devedor em honorários advocatícios, calculado nos termos e na forma da legislação aplicável à Dívida Ativa da União. (Incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008)

Assim, tendo em mente o constante na Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 449/2008, consideram-se revogadas todas as normas

contrárias que disciplinavam os acréscimos de juros e multa de mora, assim como encargo legal dos créditos das autarquias e fundações públicas federais.

A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, ao dispor sobre a legislação tributária federal, estabeleceu quanto aos juros e multa de mora:

*Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de **multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.***

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

*§ 2º **O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.***

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o [§ 3º do art. 5º](#), a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. ([Vide Lei nº 9.716, de 1998](#))

.....
Art. 5º O imposto de renda devido, apurado na forma do art. 1º, será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.

(...)

*§ 3º As quotas do imposto serão acrescidas de **juros** equivalentes à taxa referencial do **Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC**, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.*

Assim, os débitos para com a União não pagos no prazo estabelecido pela legislação serão acrescidos de multa e juros de mora.

A multa de mora será calculada à taxa de 0,33% (trinta e três centésimos por cento) por dia de atraso, limitada a 20% (vinte por cento).

Por outro lado, os juros de mora serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento até o mês anterior ao do pagamento, e de um por cento no mês do pagamento.

Quanto ao encargo legal, dispõe a legislação:

Decreto-Lei nº 1.025, de 21 de outubro de 1969

Art 1º É declarada extinta a participação de servidores públicos na cobrança da Dívida da União, a que se referem os artigos 21 da Lei nº 4.439, de 27 de outubro de 1964, e 1º, inciso II, da Lei nº 5.421, de 25 de abril de 1968, passando a taxa, no total de 20% (vinte por cento), paga pelo executado, a ser recolhida aos cofres públicos, como renda da União. ([Vide Decreto-lei nº 1.569, de 1977](#))

Decreto – Lei nº 1.569, de 08 de agosto de 1977

Art. 3º O encargo previsto no [art. 1º do Decreto-lei nº 1.025, de 21 de outubro de 1969](#), calculado sobre montante do débito, inclusive multas, atualizado monetariamente e acrescido dos juros e multa de mora, será reduzida para 10% (dez por cento), caso o débito, inscrito como Dívida Ativa da União, seja pago antes da remessa da respectiva certidão ao competente órgão do Ministério Público, federal ou estadual, para o devido ajuizamento. ([Redação dada pelo Decreto-lei nº 2.163, de 1984](#))

Decreto – Lei nº 1.645, de 11 de dezembro de 1978

Art 3º Na cobrança executiva da Dívida Ativa da União, a aplicação do encargo de que tratam o art. 21 da lei nº 4.439, de 27 de outubro de 1964, o [art. 32 do Decreto-lei nº 147, de 3 de fevereiro de 1967](#), o [art. 1º, inciso II, da Lei nº 5.421, de 25 de abril de 1968](#), o [art. 1º do Decreto-lei nº 1.025, de 21 de outubro de 1969](#), e o [art. 3º do Decreto-lei nº 1.569, de 8 de agosto de 1977](#), substitui a condenação do devedor em honorários de advogado e o respectivo produto será, sob esse título, recolhido integralmente ao Tesouro Nacional.

Parágrafo Único. O encargo de que trata este artigo será calculado sobre o montante do débito, inclusive multas, monetariamente atualizado e acrescido dos juros de mora.

Nesse sentido, o encargo legal, devido após a inscrição do crédito em Dívida Ativa, deverá ser de 20% (vinte por cento), calculado sobre o total do

débito inscrito, reduzido para 10% (dez por cento) se o pagamento for efetuado antes do ajuizamento da execução.

Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental - TCFA

A Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000, instituiu a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental – TCFA e estabeleceu os acréscimos a serem cobrados caso a taxa não seja recolhida nos prazos e condições estabelecidos pela legislação:

Art. 17-H. A TCFA não recolhida nos prazos e nas condições estabelecidas no artigo anterior será cobrada com os seguintes acréscimos:

I - juros de mora, na via administrativa ou judicial, contados do mês seguinte ao do vencimento, à razão de um por cento;

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;

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.

§ 1º-A. Os juros de mora não incidem sobre o valor da multa de mora.

§ 1º Os débitos relativos à TCFA poderão ser parcelados de acordo com os critérios fixados na legislação tributária, conforme dispuser o regulamento desta Lei.

Ante o exposto no tópico anterior, **até 03 de dezembro de 2008**, dia anterior à publicação e entrada em vigor da Medida Provisória nº 449/2008, não efetuado o pagamento da TCFA pelo sujeito passivo no prazo de vencimento, deve-se aplicar o disposto no art. 17-H da Lei nº 10.165/2000, ou seja:

- **juros de mora**, contados do mês seguinte ao do vencimento, à razão de um por cento;
- **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;
- **encargo** de vinte por cento, calculado sobre o total do débito inscrito em Dívida Ativa, reduzido para dez por cento se o pagamento for efetuado antes do ajuizamento da execução.

A partir do dia **04 de dezembro de 2008**, data da publicação e entrada em vigor da MP nº 449/2008, no caso de inadimplência do contribuinte em relação à TCFA, tem-se:

- **juros de mora** equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento até o mês anterior ao do pagamento, e de um por cento no mês do pagamento;
- **multa de mora** no montante de 0,33% por dia de atraso, limitado a 20% (art. 37-A, Lei nº 10.522/2002, redação dada pela MP nº 449/2008 c/c art. 61 da Lei nº 9.430/96);
- após a inscrição em Dívida Ativa, será acrescido também o **encargo legal**, substitutivo da condenação do devedor em honorários advocatícios, correspondente a 20% do total do débito inscrito, reduzido para 10% se o pagamento for efetuado antes do ajuizamento da execução.

Releva notar que, atualmente os encargos a serem aplicados no caso de mora no pagamento da TCFA devem cumprir as regras antes apontadas, no entanto, agora com suporte na Lei nº 11.941/2009, em vigor desde sua publicação no Diário Oficial da União na data de 28 de maio de 2009.

As regras concernentes ao parcelamento de TCFA antes da inscrição do crédito em Dívida Ativa deverão ser editadas pelo Presidente do IBAMA, observando o disposto no art. 37-B da Lei nº 10.522/2002, redação conferida pela MP nº 449/2008.

Na hipótese de pedido de parcelamento de créditos inscritos em Dívida Ativa e centralizados nas Procuradorias Regionais Federais, Procuradorias Federais nos Estados e Procuradorias Seccionais Federais, deve-se observar o disposto no art. 37-B da Lei nº 10.522/2002, redação dada pela MP nº 449/2008.

Considerações Finais

Após a análise acima, considero importante destacar a necessidade premente de firmar ajuste entre o IBAMA e a Secretaria da Receita Federal, com o fito de promover curso para os servidores lotados no setor de arrecadação, responsável pela cobrança da TCFA, com vistas a subsidiar os mencionados servidores de conhecimento técnico e permitir a troca de informações pertinentes sobre a matéria.

Neste ponto, cabe ainda enfatizar o acórdão nº 309/2009 do Tribunal de Contas da União, primeiro trechos do relatório da auditoria e, a seguir partes do próprio acórdão:

“(…)

119. Além disso, constatou-se que a ausência de verificação dos dados declarados no CTF também gera uma evasão de recursos oriundos da Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental (TCFA)”

Acórdão:

“VISTOS, relatados e discutidos estes autos de auditoria operacional realizada na sistemática de controle do trânsito de produtos florestais, no Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e Recursos Naturais Renováveis – Ibama,

ACORDAM os Ministros do Tribunal de Contas da União, reunidos em Sessão do Plenário, diante das razões expostas pelo Relator e com fundamento nos arts. 43 da Lei 8.443/1992 e 250, incisos II e III, do Regimento Interno, em:

9.1. recomendar ao Ibama que:

(...)

9.1.3. verifique a situação de regularidade do CNPJ/CPF das pessoas inscritas no CTF na base de dados da Receita Federal;

Conclui-se, portanto, que para o fiel cumprimento da legislação tributária imperiosa a necessidade de implementação de mecanismos de integração entre os sistemas do CTF e TCFA, bem como acesso a dados da receita federal.

Por fim, considerando a criação do Instituto Chico Mendes de Conservação da Biodiversidade – ICMBio, através da Lei nº 11.516/2007, regulamentada pelo Decreto nº 6.100/2007, e tendo em vista que a citada Autarquia Federal é também sujeito ativo da TCFA no âmbito de suas atribuições, entendendo pertinente e necessária a manifestação do Chefe da Procuradoria Federal Especializada junto ao ICMBio, e após a remessa deste parecer ao Presidente do Instituto Chico Mendes.

A recomendação acima encontra amparo na necessidade de regulamentação da TCFA no âmbito federal de maneira uniforme, visto que a referida taxa foi instituída na esfera federal por meio da Lei nº 10.165/2000. Desta forma, os sujeitos ativos da TCFA, quais sejam IBAMA e ICMBio devem dispensar tratamento igual ao tributo citado, com vistas a assegurar o integral cumprimento da lei e segurança jurídica ao contribuinte.