IMPÔSTO SÔBRE FLORESTAS — PROIBIÇÃO — MULTA — COMISSÃO DE COBRANÇA

— A União, reservando-se, constitucional e privativamente, o direito de disciplinar o regime florestal do País, pode, sem ofensa à faculdade tributária local, afastar as florestas da incidência de qualquer impôsto, ou proibir que, em função dela, se valorize o solo para os efeitos dêle.

— É constitucional o art. 17 do Código Florestal, que, no concernente à proibição de impôsto sôbre florestas, não está subordinado ao art. 10 do referido Código.

— Não pode ser aplicada multa fiscal ao que, legalmente, resiste à ação abusiva do fisco.

— É ilegal, se não inconstitucional, a exigência, pela Fazenda Estadual, da chamada comissão de cobrança, nas ações executivas fiscais, a título de remuneração a seu representante procurador.

TRIBUNAL DE APELAÇÃO DO RIO GRANDE DO SUL

Fazenda Estadual *versus* Estâncias Júlio Mailhos S. A.
Agravo de petição n.º 2.796 — Relator: DESEMBARGADOR LOUREIRO LIMA

ACÓRDÃO

Vistos etc.

A Fazenda do Estado demanda a agravada para cobrar-se do impôsto territorial em atraso, referente aos anos de 1942/3, acrescido da respectiva multa, bem como da comissão de cobrança.

A devedora, defendendo-se, alegou a ilegalidade parcial do tributo, por ofensa ao art. 17 do Código Florestal, razão por que deixou de satisfazê-lo no

---

COMENTÁRIO

IMPÔSTO SÔBRE FLORESTAS — ART. 17 E SEU PARÁGRAFO ÚNICO DO CÓDIGO FLORESTAL — CONSTITUCIONALIDADE DÊSSES DISPOSITIVOS

O Código Florestal (decreto n.º 23.793, de 23 de janeiro de 1934) prescreve em o art. 17 e seu parágrafo único:

"Art. 17 — As florestas são isentas de qualquer impôsto, e não determinam, para efeito tributário, aumento do

tempo devido, sendo, destarte, também ilegal a cobrança da multa pedida, só aplicável a contribuinte moroso, e que, em hipótese alguma, a comissão de cobrança, incluída na conta, jamais se lhe poderá exigir, em face de sua manifesta falta de fundamento em lei, como tem decidido êste Tribunal. A autora impugnou a defesa, sustentando que, à espécie, não tem aplicação o mencionado art. 17 do Código Florestal, porque as florestas brasileiras ainda não foram classificadas pelo Ministério da Agricultura, ou supletivamente pelas autoridades locais, como preceitua o seu art. 10. Por êsse motivo, também improcede a defesa no referente à multa, e, com respeito à comissão de cobrança, é a mesma legal, a teor do art. 31 do decreto estadual n.º 7.256, de 28 de abril de 1938. A sentença agravada deu integral aceitação a essa defesa da ré, para julgar a ação executiva, em parte, procedente, condenando-a a pagar sòmente

---

valor da terra, de propriedade privada, em que se encontram .

Parágrafo único — As florestas protetoras determinam a isenção de qualquer tributação, mesmo sôbre a terra que ocupam".

A clareza de redação dêsses dispositivos não impede que se tenham já levantado e possam vir, ainda, a ser levantadas, questões sôbre a sua aplicação, que pedem comentários, para melhor compreensão de seu significado e conteúdo, dentro do regime estabelecido para as florestas existentes no território nacional por aquêle Código.

A tôdas as questões possíveis de ser levantadas, sobreleva uma, de natureza prejudicial e por isso a ser tratada preliminarmente — a da constitucionalidade dos dispositivos.

Suscitada perante a justiça do Estado do Rio Grande do Sul por uma emprêsa contra a qual a Fazenda estadual movia cobrança executiva de dívida proveniente de impôsto territorial com incidência ampliada às florestas existentes no imóvel, o egrégio Tribunal de Apelação local, confirmando a sentença de primeira instância em recurso de agravo, não reconheceu a inconstitucionalidade argüida e julgou ilegal a cobrança, absolvendo a emprêsa executada, no venerando acórdão da 3.ª Câmara daquele Tribunal, de 6 de junho de 1946, relatado pelo ilustre desembargador Loureiro Lima.

A inconstitucionalidade decorreria, segundo o Govêrno, de ter o Código federal estabelecido a isenção de impostos, no sistema discriminatório das rendas públicas, federais, estaduais e municipais, adotado pela Constituição.

O executivo fiscal fôra movido na vigência da Carta de 1937, cujo art. 23, I, letra *a*, prescreve ser da competência exclusiva dos Estados a decretação de impostos sôbre a propriedade territorial,

o impôsto territorial, no montante de Cr$ 85.424,60, excluindo, assim, dêste aquela parte ilegal, para cuja taxação serviu de critério a floresta existente no imóvel. O sr. sub-procurador geral pede a reforma do julgado, para estimar-se integralmente a demanda, pelos próprios fundamentos da impugnação feita na instância inferior. E, após, levanta a preliminar de inconstitucionalidade do art. 17 do Código Florestal, em face do art. 23, n.º I, letra *a*, da Constituição, que confere ao Estado o direito exclusivo de decretar impôsto territorial, não podendo, destarte, a União, por lei ordinária, impor qualquer limitação a seu poder tributário no que toca às terras do domínio privado.

I — Improcede a arguição de inconstitucionalidade do referido art. 17 do Código Florestal no que concerne à proibição de se lançar tributo sôbre flo-

---

exceto a urbana. Ora, sendo as florestas acessórias das terras onde vegetam, sôbre elas terá de incidir, também, a tributação a estas imposta.

Os argumentos da Fazenda estadual não foram aceitos pela egrégio 3.ª Câmara, que os refutou apoiando-se no disposto no art. 16, n.º XIV, pelo qual compete privativamente à União o poder de legislar sôbre florestas e sua exploração, enquadrando-se perfeitamente nessa norma constitucional os questionados dispositivos do Código Florestal (art. 17 e seu parágrafo único).

O Código Florestal veio satisfazer à necessidade, que já se torna imperiosa, de dar proteção legal às matas naturais existentes no território nacional impiedosamente sacrificadas pelo homem, desde os tempos da descoberta, à proporção que se ia apoderando do solo, nas feitorias que montava. Regiões inteiras, dantes cobertas por espêssas matas virgens, apresentam-se, hoje, completamente despidas da vegetação primitiva, na perspectiva de se transformarem em semi-desertos, pôsto que, com as matas, desaparecia também a água e com esta, por sua vez, a possibilidade de manter-se vida regular com base na cultura da terra.

Lei baixada ainda na vigência dos poderes discricionários impostos à Nação após a revolução vitoriosa de outubro de 1930, pôde o legislador imprimir-lhe o cunho de severidade indispensável para que pudesse satisfazer a sua finalidade.

A primeira medida a tomar era a que dizia respeito à propriedade das florestas, até aí consideradas simples acessório do solo, cujo proprietário delas podia dispor como lhe aprouvesse. Dentro dêsse conceito, a defesa das florestas seria obra de efeitos precários e, nessas condições, a medida preliminar que se impunha era dar-lhes novo, com as restrições que, respeitando embora os direitos do proprietário,

restas. Há mesmo impropriedade de expressão no caso. Diz-se inconstitucional uma lei, ou uma regra legislativa, quando ela tenha sido promulgada com ofensa a um preceito da Constituição existente. Ora, o Código Florestal emanou do poder discricionário do govêrno provisório, como lhe facultava o art. 1.º do decreto n.º 19.398, de 11 de novembro de 1930. Destarte, não se poderá falar de inconstitucionalidade de qualquer dispositivo daquele Código, por inexistência de uma Constituição quando foi êle promulgado. Se o mencionado artigo, porém, não tem aquela eiva, falta ver se o mesmo fôra revogado com o advento da Constituição de 1934, por contrário algum de seus dispositivos. Pelo art. 5.º, n.º XIX, letra *J*, a União se reservou o poder de legislar, privativamente, sôbre florestas, sem limitação alguma, e o art. 18 das disposições transitórias aprovou todos os atos do govêrno provisório. Em face

---

não os deixasse tão amplos a ponto de poder impedir ou criar embaraços à ação da autoridade pública na proteção eficiente que se fazia mister conceder às florestas.

A consecução dêsse duplo efeito, em uma norma do Código, obteve-a o legislador, prescrevendo o art. 1.º que "as florestas existentes no território nacional, consideradas em conjunto, constituem bem de interêsse comum a todos os habitantes do país, exercendo-se os direitos de propriedade com as limitações que os bens em geral, e especialmente êste Código, estabelecem".

Êsse dispositivo distingue a propriedade das florestas da do solo onde se encontram, para o exercício dos direitos que lhes correspondem. O proprietário é o mesmo, mas as duas propriedades estão sujeitas a regimes diversos, o das florestas onerada de servidões legais que lhe são características.

Enquanto vigente o período de poderes discricionários, o Código Florestal tinha, na sua própria origem, a fôrça necessária para impor as restrições ao direito de propriedade no mesmo contidas.

Tais restrições, porém, não poderiam prevalecer se, cessado o regime de poderes discricionários, a Constituição não lhes deixasse margem, como deixou, para subsistirem, ao dispor no art. 5.º, n.º XIX, letra *a*, que compete privativamente à União legislar sôbre "bens do domínio federal, riquezas do subsolo, mineração, metalurgia, água, energia hidro-elétrica, *florestas*, caça e pesca e sua *exploração*," no art. 113, n.º 17, que "o direito de propriedade é garantido, mas não pode ser exercido contra o interêsse social ou coletivo, na forma que a lei determinar", e no art. 187 que "continuam em vigor, enquanto não revogadas, as leis que, explícita ou implìcitamente, não contrariem as disposições desta Constituição".

disso, portanto, a isenção estabelecida no aludido art. 17 do Código Florestal não foi revogada pela Constituição . Tê-lo-ia sido pela de 1937 ? Não, porque em seu art. 183 ficou regrado que continuam em vigor, enquanto não revogadas, as leis que, explícita, ou implìcitamente, não a contrariarem, e no art. 16, n.º XIV, manteve a competência privativa da União de legislar sôbre florestas e sua exploração. Mas, argumenta-se, o art. 17 do Código Florestal, no tocante à isenção de impostos sôbre florestas, atenta contra o direito de os Estados tributarem a propriedade territorial, *ex-vi* do art. 23, n.º I, letra *a*, da Constituição. Assim, porém, não é. Tanto a anterior, como a atual Constituição, consagrando a orientação do govêrno provisório de 30, conferiram à União legislar, privativamente, sôbre florestas e sua exploração, sem limitação nenhuma, como já se disse. Tal orientação foi ditada por motivo de interêsse

---

Êsses três dispositivos constitucionais revitalizaram os do Código Florestal, que fazem restrições ao exercício do direito de propriedade das florestas.

O Código, porém, como o que visa não é restringir o direito de propriedade, senão tão sòmente defender o patrimônio florestal do país, na sua função social, como um bem de interêsse comum, sendo aquelas restrições apenas um meio para chegar a êste fim, ao lado das medidas restritivas, adotou, também, algumas destinadas a proteger a situação dos proprietários, dando-lhes, com essas medidas, uma compensação às restrições.

Estão neste caso as prescritas no art. 17 e seu parágrafo único, com as isenções fiscais nelas contidas.

O legislador foi lógico, dentro do regime estabelecido pelo Código Florestal, não sendo êsses dois dispositivos senão uma conseqüência do conceito dado às florestas no art. 1.º, pôsto que, se estas constituem bem de interêsse comum, como tal têm de continuar a ser consideradas para os efeitos tributários, gozando das isenções que protegem os bens daquela natureza.

Como florestas, e enquanto o forem, estão isentas de qualquer impôsto, e não determinam, para efeito tributário, aumento do valor da terra, de propriedade privada, em que se encontram.

O gôzo da franquia não depende de ato discriminatório prévio. A isenção geral cobre tôdas as espécies de florestas, mesmo as provenientes de culturas, que a lei também protege como um incitamento à prática da silvicultura, quer para o simples efeito de reflorestamento, quer para o de exploração industrial. Nesse último caso, a tributação recairá sôbre os produtos e sub-produtos florestais, no momento em que são entregues ao consumo.

público, tendo em vista o bem comum dos habitantes do país, como reza o próprio art. 1.º do Código Florestal. Com esse escopo, as florestas são consideradas entidades autônomas, sem a menor dependência do solo em que se achem. Deixam de ser acessórios dêle, como produto orgânico da superfície, conforme as considera o art. 61, n.º I, do Código Civil, para se transformarem em principais, com existência abstrata sôbre si, a teor do art. 58 do mesmo Código. Já em tema de usufruto elas foram assim consideradas (art. 725 do Código Civil); por isso a coisa não constitui novidade da nossa ordem jurídica. Ora, se a floresta não é considerada acessório do solo, sendo dêle destacada para tratamento jurídico especial, é claro que a proibição de tributá-la, ou de fazer com que ela valorize a terra para êsse efeito, como é regrado no art. 17 aludido, não pode ofender o direito do Estado referente ao impôsto territorial,

---

No parágrafo único, a isenção não se reveste mais do caráter apenas passivo que tem no art. 17 a cobrir tôdas as espécies de florestas, visto que se apresenta como efeito provocado pela natureza da floresta, da qual é uma decorrência. No caso, é a natureza protetora da floresta que determina a isenção do impôsto, não sôbre a floresta, mas sôbre a terra que ocupa. A floresta não é objeto da isenção, senão a causa determinante dela, mas, por isso mesmo, para que produza o efeito que lhe atribui o dispositivo legal, faz-se necessária a sua classificação como protetora, de acôrdo com o conceito dado no art. 4.º do Código.

Se as florestas consideradas protetoras ficam em terras do domínio público, nenhuma dificuldade surge na aplicação do dispositivo legal, porque a União, o Estado ou o Município não podem cobrar tributos de si mesmos. Se, porém, está a floresta protetora localizada em terras de propriedade privada, levanta-se uma questão de ordem constitucional, relativa à discriminação de rendas.

A controvérsia, entretanto, é mais aparente do que real, resolvendo-se por si mesma, ao ter-se de aplicar o dispositivo constitucional.

A isenção de qualquer espécie de tributo, pràticamente, se determinada pela natureza protetora da floresta, é corolário da norma constitucional que veda à União, aos Estados e aos Municípios tributar bens, rendas e serviços uns dos outros.

E' que, estando as florestas protetoras sujeitas a um regime legal que as subtrai à ação dos proprietários das terras, depois de como tal declaradas por decreto do Govêrno federal, com indenização aos respectivos proprietários das perdas e danos comprovados, decorrentes do mesmo regime legal, são equiparados aos bens do domínio público.

que é conceituado, por definição, como a contribuição paga pelo proprietário, possuidor ou ocupante do solo, em razão do domínio, posse, ou exploração dêle (Veiga Filho, *Ciência das Finanças*, § 71). Além disto, o referido dispositivo, apesar de sua impropriedade de expressão, não encerra uma *isenção* do impôsto territorial, mas, sim, estabelece *proibição tributária* de um certo bem, o que é outra coisa. Sem existir a obrigação do tributo, não se pode falar em isenção do mesmo, a não ser com impropriedade de linguagem. A obrigação do pagamento do impôsto deve ser invocada sempre que as condições previstas pela lei são preenchidas. Não pode haver isenções senão quando a lei expressamente prevê. Tais isenções são ditadas ou em razão da pessoa do contribuinte que, *em princípio, deveria estar sujeito ao impôsto*, ou então, em virtude da natureza ou uso do *objeto tributado*: daí a divisão das isenções em

---

Como não é possível ao proprietário das terras exercer sôbre estas qualquer atividade em determinadas florestas ali existentes, visando o aproveitamento das mesmas terras, para fins agrícolas, pastoris, ou outros a que são destinadas, a extensão, da floresta protetora à terra que esta ocupa, de isenção de quaisquer tributos concedida àquela é uma conseqüência forçada do regime a que a submete a lei.

Se a floresta é declarada protetora pelo Govêrno federal pela função social que exerce, em benefício da coletividade, com a declaração reconhece participar ela da natureza de bem empregado no serviço público.

A isenção prescrita no Código Florestal não infringe, portanto, as normas constitucionais relativas à discriminação das rendas atribuídas, privativamente, à União, aos Estados e aos Municípios.

O Govêrno do Estado do Rio Grande do Sul recusou-se a aceitar essa conclusão, e havendo por inconstitucionais as isenções, relativas às florestas, estabelecidas no art. 17 e seu parágrafo único do Código Florestal, tributou as florestas existentes em propriedades particulares, fazendo-as incidir no pagamento de impôsto territorial, sob o fundamento de que êle é privativo dos Estados, exceto nas zonas urbanas e, se a União não tem competência para cobrá-lo nos Estados e nos Municípios, também não o tem para conceder isenções.

A tese poderia ser sustentada se se tratasse de aplicar, apenas, os dispositivos constitucionais relativos à discriminação de rendas.

Mas, a questão não pode ser encarada apenas sob êsse ponto de vista.

O que prevalece, no caso, não são as disposições que dão aos Estados competência para decretar os impostos que lhes são atribuídos, mas as que dão competência privativa à União para legislar

pessoais e reais. (Myrbach, *Droit Financier*, § 44). Ora, a União, reservando-se, constitucional e privativamente, o direito de disciplinar o regime florestal do país, pode, sem ofensa à faculdade tributária local, isolar as florestas da incidência de qualquer impôsto, ou proibir que, em função delas, se valorize o solo para os efeitos do mesmo. E isso foi o que fêz no art. 17 do Código Florestal.

II — Alega-se, todavia, na impugnação, que êsse dispositivo legal não tem aplicação atual, por achar-se subordinado à regra programática do art. 10 do mesmo Código, no que concerne à classificação florestal. A verdade, porém, é que o retardamento de autoridade administrativa, na execução do plano, não tem a fôrça de deixar em suspenso aquela proíbição, porque esta é atual e

---

sôbre as matérias que especificam, entre as quais a referente às floresta e sua exploração.

Aos Estados também é permitido legislar sôbre florestas e sua exploração, supletivamente ao Código Florestal. Essa competência se exercerá tão sòmente para suprir-lhe as deficiências ou atender às peculiaridades locais, desde que não dispensem ou diminuam as exigências do dito Código.

Ora, isentar de tributos as florestas é legislar a respeito. As normas constitucionais relativas à discriminação de rendas não podem dar lugar a leis estaduais que contrariem as que dão competência privativa à União para legislar sôbre as matérias que viriam a ser objeto das leis estaduais.

Em matéria de tributação sôbre florestas os Estados estão, constitucionalmente, impedidos de legislar, não por fôrça de proibição constante do Código Florestal, senão por fôrça da própria Constituição, na vigência das de 1934 (art. 5, n.º XIX, letra *j* e § 3.º) e de 1937 (art. 16, n.º XIV, e 18, letra *a*), pôsto que só a União podia legislar sôbre florestas e sua exploração.

O venerando acórdão do egrégio Tribunal de Apelação do Estado do Rio Grande do Sul, decidindo como decidiu, não fêz senão cumprir os dispositivos constitucionais que impediam ao Govêrno estadual de opor leis à isenção de que gozam as florestas existentes no território nacional, por uma lei federal.

Não cogitou o mesmo venerando acórdão senão da proibição constante do art. 17 do dito Código.

A isenção de que trata o parágrafo único dêsse artigo também encontra apoio em outras disposições constitucionais : na vigência da Constituição de 1934, o art. 17, n.º X, e na vigência da Carta de 1937, o art. 32, letra *c*, pelos quais é vedado à União, aos Estados e Muni-

não programática. Já se disse que há um antagonismo inevitável entre a Administração e a legalidade, e que ela pode retardar, indefinidamente, sem ilegalidade violenta, a aplicação efetiva da lei. (Cruet, *A Vida do Direito*, págs. 109 e 117.) Mas, pôsto que ela seja senhora de sua iniciativa, não quer isso dizer que o juiz não possa tornar sem efeito os seus atos contrários à lei (op. cit., pág. 124). E isto é o que se verifica na espécie.

III — Decorre do exposto, isto é, de haver o govêrno do Estado violado o art. 17 do Código Florestal com valorizar parte da área de terras tributadas, em função da floresta existente, a legítima resistência do contribuinte em satisfazer o impôsto legalmente devido, por encontrar-se o mesmo amalgamado com o que abusivamente se lhe exigia. É fora de dúvida que todo indivíduo

---

cípios tributar bens, rendas e serviços uns dos outros, entre os quais devem ser consideradas as florestas declaradas protetoras por decreto do Govêrno federal, existentes em terras de propriedade privada, com indenização dos respectivos proprietários pelos prejuízos que lhes resultarem do regime a que ficam submetidas as mesmas florestas.

Uma vez declarada protetora a floresta, é ela que passa a ser o principal, relegando as terras onde estão localizadas para acessório, já que, nas terras, não pode ser exercida qualquer atividade que afete a floresta no seu caráter protetor.

Dando-lhe uma função social, em prejuízo do exercício do direito de propriedade sôbre as terras onde se encontra, a floresta protetora, enquanto conservar êsse caráter por fôrça da lei federal, transmite às terras, como acessórios que são dela, a imunidade tributária de que gozam os bens e serviços da União, em relação à capacidade tributária dos Estados e dos Municípios.

Essa interpretação não é forçada, porque decorrente do conceito legal da floresta protetora, forma por que é declarada como tal e conseqüências dessa declaração sôbre a propriedade das terras onde se encontram, oneradas pelas servidões legais que a floresta protetora lhes impõe.

Se as terras se tornam improdutivas para o seu proprietário, em conseqüência de ato do Govêrno federal e por fôrça da lei federal, terão necessàriamente de perder a capacidade tributária passiva, que é sempre função das vantagens que podem proporcionar aos respectivos proprietários, no caso inexistentes.

Se o conceito de bens e serviços públicos há de ser encontrado na função social que lhes é atribuída, devem as florestas protetoras ser incluídas entre aquêles bens e serviços, pela função social que lhes é atribuída e constitui a sua própria razão de ser.

tem o direito de resistir à aplicação de leis contrárias à ordem jurídica, ou a todo ato contrário à lei. Êsse direito de resistência passiva, diz Duguit, assim compreendido, nunca foi contestado e nem o pode ser (*Manuel de Droit Constitutionnel*, § 80). Destarte, ilegal é a multa fiscal que se pretende cobrar da agravada, porque tal multa, como pena ao contribuinte faltoso, não pode ser aplicada ao que, legalmente, resiste à ação abusiva do fisco.

IV — A persistência do fisco no tocante à exigência da chamada comissão de cobrança, nas ações executivas fiscais, a título de remuneração a seu representante procurador, já não passa de capricho administrativo à testilha com o Judiciário. Desde os fins de 1938, ano do decreto n.º 7.256, que nela fala, o relator dêste acórdão, embora vencido, procurou demonstrar a sua ilegalidade, e até mesmo a sua inconstitucionalidade (*Justiça*, vol. XIV, págs. 240 e 407). Depois disso, êste tribunal, com o advento do Decreto-lei n.º 1.052, de janeiro de 1939, firmou jurisprudência naquele sentido, ora declarando a comissão ilegal, ora inconstitucional (*Justiça*, vols. XIX, pág. 583; XXI, pág. 260; XXII, pág. 234; XXV, pág. 868; XXVI, págs. 71 e 80; e XXVII, pág. 815).

Por êsses motivos, acorda a 3.ª Câmara Cível, rejeitada a preliminar de inconstitucionalidade, negar provimento aos recursos, para confirmar a sentença agravada.

Custas na forma da lei.

Pôrto Alegre, 6 de junho de 1946. — *Hugo Candal*, presidente. — *Loureiro Lima*, relator. — *Décio Pelegrini*. Fui presente, *José Correia da Silva*, procurador geral.

Os Estados só poderiam insurgir-se contra a capacidade tributária imposta pelas florestas protetoras às terras onde se encontram, se lhes fôsse possível impedir que como tal fôssem declaradas pelo Govêrno federal. Se não podem impedir a declaração, também não podem impedir os efeitos dela decorrentes.

A Constituição de 18 de setembro manteve a competência da União para legislar sôbre florestas, não havendo alterado, portanto, o regime estabelecido pela Constituição de 1934 e mantido pela Carta de 1937. As disposições do Código Florestal, lei federal, continuam em vigor.

Entretanto, para que se verifique a isenção de que trata o parágrafo único do art. 17 daquele Código, faz-se necessário que haja um ato do Govêrno federal que declare protetora a floresta que isentará do impôsto territorial as terras que ocupam.

LUCIANO PEREIRA DA SILVA
Consultor Jurídico do Ministério da Agricultura