

A EXIGÊNCIA DO DECRETO-LEI N° 1.025/69 E SUAS ALTERAÇÕES LEGISLATIVAS

Geraldo Bemfica Teixeira

As Certidões de Dívida Ativa da União Federal, títulos executivos extrajudiciais que amparam todas as execuções fiscais movidas pela Fazenda Nacional, são compostas, entre outros valores, pelo *encargo* de 20% (vinte por cento) incidente sobre o débito tributário – aí incluídos atualização monetária, juros de mora e multa de mora – o qual está previsto no artigo 1º, do Decreto-lei n° 1.025, de 21 de outubro de 1969.

Evidencia-se que o débito em questão já compõe a exigência fazendária antes mesmo que se faça qualquer constatação sobre a pertinência ou não da exigência feita pela União, ou seja, para que os contribuintes executados pelo fisco federal possam defender-se da imputação tributária que lhes é atribuída e seguindo determinação do artigo 9º, da Lei n° 6.830/80, é necessário que disponham de seu patrimônio em quantia igual ao suposto débito somado aos encargos legais, além dos 20% (vinte por cento) referentes ao acréscimo previsto no Decreto-lei n° 1.025/69.

Este diploma normativo *declara extinta a participação de servidores públicos na cobrança de Dívida Ativa da União e dá outras providências*. O artigo 1º, do Decreto-lei n° 1.025/69, está expresso nos seguintes termos:

“Art. 1º. É declarada extinta a participação de servidores públicos na cobrança da Dívida Ativa da União, a que se referem os artigos 21 da Lei n° 4.439, de 27 de outubro de 1964, e 1º, inciso II da Lei n° 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.”

(Grifamos)

Esta inconstitucional exigência foi levemente alterada com o passar dos tempos, sem que, no entanto, houvesse sido modificada a natureza jurídica do encargo cobrado pela Fazenda Nacional.

Passaremos a citar, a breve trecho, as disposições normativas que alteraram de alguma forma o artigo 1º, do Decreto-lei n° 1.025/69, para que possamos identificar a natureza jurídica desta exigência, bem como as ilegalidades e inconstitucionalidades que a permeiam.

Iniciemos pelo artigo 3º, do Decreto-lei n° 1.569, de 08 de agosto de 1977, o qual prevê que:

“Art. 3º. O encargo previsto no artigo 1º do Decreto-lei n° 1.025, de 21 de outubro de 1969, calculado sobre o montante do débito, inclusive multas, atualizado monetariamente e acrescido dos juros e multa de mora, será reduzido 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.”

Posteriormente, o artigo 3º, do Decreto-lei nº 1.645, de 11 de dezembro de 1978, assim dispôs:

“Art. 3º. Na cobrança 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. 1, inciso II, da Lei nº 5.421, de 25 de abril de 1968, o art. 1 do Decreto-lei nº 1.025, de 21 de outubro de 1969, e o art. 3 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 de juros de mora.”

(Grifamos)

Na ordem cronológica das alterações legislativas, devemos citar ainda a Lei nº 7.711/88, que em seu artigo 3º estabelece que:

“Art. 3º. A partir do exercício de 1989 fica instituído programa de trabalho de ‘Incentivo à Arrecadação da Dívida Ativa da União’, constituído de projetos destinados ao incentivo da arrecadação, administrativa ou judicial, de receitas inscritas como Dívida Ativa da União, à implementação, desenvolvimento e modernização de redes e sistemas de processamento de dados, no custeio de taxas, custas e emolumentos relacionados com a execução fiscal e a defesa judicial da Fazenda Nacional e sua representação em juízo, em causas de natureza fiscal, bem assim diligências, publicações, pro labore de peritos técnicos, de êxito, inclusive a seus procuradores e ao Ministério Público Estadual e de avaliadores e contadores, e aos serviços relativos a penhora de bens e a remoção e depósito de bens penhorados ou adjudicados pela Fazenda Nacional.

Parágrafo único. O produto dos recolhimentos do encargo de que trata o art. 1º do Decreto-lei nº 1.025, de 21 de outubro de 1969, modificado pelo art. 3º do Decreto-lei nº 1.569, de 8 de agosto de 1977, art. 3º do Decreto-lei nº 1.645, de 11 de dezembro de 1978, e art. 12 do Decreto-lei nº 2.163, de 19 de setembro de 1984, será recolhido ao Fundo a que se refere o art. 4º, em subconta especial, destinada a atender a despesa com o programa previsto

neste artigo e que será gerida pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, de acordo com o disposto no art. 6º desta Lei.”

(Grifamos)

Acrescentemos aos dispositivos já citados o artigo 64, da Lei nº 7.799/89, o qual menciona que:

“Art. 64. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, bem como os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, sem prejuízo da respectiva liquidez e certeza, poderão ser inscritos como Dívida Ativa da União, pelo valor expresso em BTN ou BTN Fiscal.

§ 1º. Os débitos de que trata este artigo, que forem objeto de parcelamento, serão consolidados na data de sua concessão e expressos em quantidade de BTN ou BTN Fiscal, aplicando-se-lhes, no que couber, o disposto no artigo anterior.

§ 2º. O encargo referido no art. 1º do Decreto-lei nº 1.025, de 21 de outubro de 1969, modificado pelo art. 3º do Decreto-lei nº 1.569, de 8 de agosto de 1977, e art. 3º do Decreto-lei nº 1.645, de 11 de dezembro de 1978, será calculado sobre o montante do débito, inclusive multas, atualizado monetariamente e acrescido de juros e multa de mora.”

Como último diploma legal que trata do encargo de 20% (vinte por cento) incidente sobre os débitos para com a Fazenda Nacional, cumpre-nos citar o artigo 57, da Lei nº 8.383/91, que dispõe:

“Art. 57. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, bem como os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, poderão, sem prejuízo da respectiva liquidez e certeza, ser inscritos como Dívida Ativa da União, pelo valor expresso em quantidade de Ufir.

§ 1º. Os débitos de que trata este artigo, que forem objeto de parcelamento, serão consolidados na data de sua concessão e expressos em quantidade de Ufir.

§ 2º. O encargo referido no art. 1º do Decreto-lei nº 1.025, de 21 de outubro de 1969, modificado pelo art. 3º do Decreto-lei nº 1.569, de 8 de agosto de 1977, e art. 3º do Decreto-lei nº 1.645, de 11 de dezembro de 1978, será calculado sobre o montante do débito, inclusive multas, atualizado monetariamente e acrescido de juros e multa de mora.”

Conforme mencionado anteriormente, as alterações legislativas que versaram sobre o *encargo* de 20% (vinte por cento) previsto no artigo 1º, do Decreto-lei nº 1.025/69, em nada alteraram sua natureza jurídica, de modo que pode-se iniciar a análise das máculas que compõem referida exigência.

2

QUAL A NATUREZA DO *ENCARGO* PREVISTO NO DECRETO-LEI Nº 1.025/69?

2.1

O entendimento do extinto Tribunal Federal de Recursos e do Egrégio Supremo Tribunal Federal na época em que esteve em vigor a Constituição Federal de 1967/69 era no sentido de que o *encargo* previsto no Decreto-lei nº 1.025/69 tinha natureza de honorários advocatícios.

Cumpre destacar que, desde a égide da Constituição anterior, a própria União Federal tem esse posicionamento, conforme pode-se constatar nos autos de Ação Cível Originária nº 342-4-DF, proposta perante o STF pelos Estados do Paraná e do Pará contra a União Federal, nos quais os Estados-membros questionavam a quota que lhes cabia referente à arrecadação do Imposto Único sobre Energia Elétrica. Na contestação apresentada pela ré (União Federal), ela expressa-se da seguinte forma:

*“Alegam mas não provam os autores que tal acréscimo tenha sido subtraído do rateio. Admitindo que os autores venham a provar essa exclusão, antes e depois de 15/3/1982, data da publicação no órgão oficial do parecer já referido, contesta a União que o **encargo de 20% previsto no Dec.-lei nº 1.025, de 1969** seja suscetível de inclusão no produto da arrecadação do imposto único, para fins do disposto no art. 26, II, da Lei Maior.*

O aludido acréscimo, com efeito, não tem natureza tributária, sendo inassimilável ao imposto único. Trata-se de verba constituída a título de honorários de advogado, em atenção ao princípio da sucumbência, como tem reiteradamente decidido o Tribunal Federal de Recursos (Ap. Cível nº 72.372, DJ de 8/3/84; Ap. Cível nº 87.840, DJ de 11/10/84; Ap. Cível nº 74.039, DJ de 26/4/84, etc.) e o Supremo Tribunal Federal (ERE 88.797, DJ de 28/3/80; RE 82.561, DJ de 5/6/81; RE 82.566, DJ de 29/5/81; RE 100.754, DJ de 25/11/83; RE 79.627, RTJ 74/248; Ag. 74.798 (AgRg), DJ de 28/12/78; RE 92.140, DJ de 11/4/80, etc.)”.

(Grifamos)

Além disso, a Portaria nº 088, de 16 de novembro de 1995, conhecida usualmente como “Manual de Orientação de Procedimentos para os Cálculos na Justiça Federal”, de autoria do Conselho da Justiça Federal, reafirma

que a natureza da verba incidente nas Execuções Fiscais da Fazenda Nacional (*encargo* do Decreto-lei nº 1.025/69) é de honorários advocatícios.

Na composição dos valores que fazem parte das Certidões de Dívida Ativa dos tributos cuja competência para exigí-los é da Fazenda Nacional, existe a seguinte capitulação: **“ENCARGOS DO DECRETO-LEI nº 1.025/69 – 20% (substitui a verba honorária)”**.

Destarte, pode-se compreender que a exigência feita pela União Federal, anterior a qualquer análise quanto a pertinência dos fatos pelo órgão competente, tem natureza de honorários advocatícios e agride frontalmente o princípio do juiz natural.

2.2

A Constituição Federal consagra, dentre seus primados fundamentais, o direito dos cidadãos de somente serem julgados por autoridades competentes, não havendo em nosso país os chamados tribunais de exceção. Os incisos XXXVII e LIII, do artigo 5º, da CF/88 dispõem que:

“Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

XXXVII – não haverá juízo ou tribunal de exceção;

(...)

LIII – ninguém será processado nem sentenciado senão pela autoridade competente;”

Ora, estas previsões constitucionais são bastantes em si para obstarem o ônus imposto nas execuções fiscais movidas pela Fazenda Nacional, ao menos até o momento em que a autoridade competente considere o contribuinte como devedor do tributo exigido.

Este princípio, conhecido como princípio do juiz natural, é comentado com muita sapiência pelo Prof. Nelson Nery Junior¹:

“Quando a CF, no art. 5º, estabelece que ‘não haverá juízo ou tribunal de exceção’ (inciso n. XXXVII) e que ‘ninguém será processado nem sentenciado senão pela autoridade competente’ (inciso n. LIII), adotou o princípio do juiz e do promotor natural, denominado pelos alemães de princípio do juiz legal (gesetzlicher Richter), terminologia absorvida pelos portugueses. A proibição da existência e criação de tribunais de exceção é o complemento do princípio do juiz natural.

Tribunal de exceção é aquele designado ou criado por deliberação legislativa ou não, para julgar determinado

¹ *Princípios do Processo Civil na Constituição Federal*, 2ª ed., São Paulo: RT, 1995, p. 60 e 63.

caso, tenha ele já ocorrido ou não, irrelevante a já existência do tribunal.

(...)

O que se pretende coibir com a regra do inciso n. XXXVII, do art. 5º, da CF é a criação de órgãos judicantes para o julgamento de questões (civis e criminais) ‘ex post facto’ ou ‘ad personam’, salvo as exceções estatuídas na própria constituição. Aliás, a Constituição Italiana dispõe expressamente em seu art. 25, 1ª parte, que ‘ninguém poderá ser subtraído de seu juiz natural, preconstituído pela lei’. Preconstituído significa ‘constituído primeiro do que o fato a ser julgado’.

Essa preconstituição não empece a administração da justiça, como adverte certo setor da doutrina, sendo absolutamente necessária para a garantia da imparcialidade do juiz no julgamento da causa que lhe é atribuída.”

Aliando-se aos dispositivos constitucionais antes citados, o Código de Processo Civil determina que cabe ao Magistrado, através da sentença, determinar o montante a ser pago a título de honorários advocatícios. O artigo 20, parágrafos 3º e 4º, do CPC está redigido nos seguintes termos:

“Art. 20. A sentença condenará o vencido a pagar ao vencedor as despesas que antecipou e os honorários advocatícios. Essa verba honorária será devida, também, nos casos em que o advogado funcionar em causa própria.

(...)

§ 3º. Os honorários serão fixados entre o mínimo de dez por cento (10%) e o máximo de vinte por cento (20%) sobre o valor da condenação, atendidos:

- a) o grau de zelo do profissional;*
- b) o lugar de prestação de serviço;*
- c) a natureza e a importância da causa, o trabalho realizado pelo advogado e o tempo exigido para o seu serviço.*

§ 4º. Nas causas de pequeno valor, nas de valor inestimável, naquelas em que não houver condenação ou for vencida a Fazenda Pública, e nas execuções, embargadas ou não, os honorários serão fixados consoante apreciação equitativa do juiz, atendidas as normas das alíneas ‘a’, ‘b’ e ‘c’ do parágrafo anterior.

(Grifamos)

O saudoso Pontes de Miranda², ao analisar o dispositivo processual em comento, faz as seguintes considerações:

“O Código, no art. 20, § 3º, limitou, quantitativamente, e encheu, qualitativamente, o âmbito de competência do juiz ou tribunal para a fixação dos honorários. O mínimo é de dez por cento; o máximo, de vinte por cento. Dentro desses limites, tem o juiz ou tribunal de levar em consideração (enchimento qualitativo).

(...)

Na fixação do quanto dos honorários advocatícios, tem a autoridade judicial de atender ao grau de zelo profissional, ao lugar da prestação de serviço e à natureza e importância da causa, o trabalho realizado pelo advogado e o tempo exigido para o serviço.”

(Grifamos)

Constata-se, deste modo, que a condenação em honorários advocatícios só pode acontecer após a análise dos fatos pelo Magistrado, sendo inadmissível a exigência da Fazenda Nacional de honorários advocatícios de 20% (vinte por cento) sobre o valor da causa, a qual desrespeita o artigo 5º, incisos XXXVII e LIII da Constituição Federal, bem como o artigo 20, parágrafo 3º e suas alíneas do CPC, pois desconsidera fatores que devem ser levados em conta pelo Juiz, tais como o grau de zelo profissional, o lugar da prestação de serviço, a natureza e importância da causa, o trabalho realizado pelo advogado e o tempo exigido para o serviço.

Estas considerações são suficientes para demonstrar que o *encargo* previsto no artigo 1º, do Decreto-lei nº 1.025/69, o qual deve ser entendido como honorários advocatícios prefixados pela União Federal, agride o princípio do juiz natural.

Em virtude do exposto até o momento, pode-se concluir que em todos os casos levados à apreciação do Poder Judiciário é dado ao Magistrado condenar a parte sucumbente no percentual de honorários advocatícios que entender devido, exceto em uma oportunidade, qual seja, as execuções fiscais movidas pela Fazenda Nacional nas quais os contribuintes já estão condenados a pagar 20% (vinte por cento) sobre o valor do débito tributário a título de sucumbência, de modo que pode-se entender que estamos diante de um tribunal de exceção.

2.3

O *encargo* previsto no artigo 1º, do Decreto-lei nº 1.025/69, já foi objeto de análise por parte tanto da doutrina quanto da jurisprudência.

A doutrina, quase que unanimemente, afirma que o acréscimo ora questionado, que é incluído nas execuções fiscais da Fazenda Nacional, tem natureza de honorários advocatícios.

² *Comentários ao Código de Processo Civil*, 5ª ed., Forense, 1995, p. 395.

Nesse sentido, cumpre observar a lição trazida pela Dra. Maria Helena Rau de Souza que, na recente e festejada obra “Execução Fiscal – Doutrina e Jurisprudência”, coordenada pelo Juiz Vladimir Passos de Freitas (Editora Saraiva, 1998, p. 22), no tópico nº 2 (Composição da Dívida Ativa), item 2.3 (Honorários Advocatícios) do comentário ao artigo 2º da Lei das Execuções Fiscais, assim se manifestou:

“No que tange aos encargos, nas execuções fiscais ajuizadas pela União, é sempre devido o encargo de 20%, estabelecido no Decreto-Lei nº 1.025, de 21 de outubro de 1969, o qual substitui, nos embargos, a condenação do devedor em honorários advocatícios, nos termos da jurisprudência sumulada no extinto Tribunal Federal de Recursos (Súmula 168). De outra parte, importa anotar que a Fazenda Nacional tem a prerrogativa de cobrar o referido encargo de 20% desde o momento da inscrição, embora, nos termos do Decreto-Lei nº 1.645, de 11 de dezembro de 1978, art. 3º, ‘caput’, trate-se de uma parcela substitutiva de honorários advocatícios.

Embora continue sendo aplicada essa orientação jurisprudencial sumulada pelo TFR, certo é que há diversos julgados no sentido de que esse encargo de 20%, previsto no Decreto-Lei nº 1.025/69, com a redação dada pelo art. 3º do Decreto-Lei nº 1.645/78, não mais prevalece por não ter sido recepcionado pela Constituição Federal de 1988.”

(Grifamos)

Os Tribunais pátrios, conforme mencionado no excerto acima transcrito, proferiram decisões no sentido da não recepção do artigo 1º, do Decreto-lei nº 1.025/69, pela atual Constituição Federal. Como exemplo, cita-se acórdão do Tribunal Regional Federal – TRF da 3ª Região, assim ementado:

“PROCESSO CIVIL – EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL – PRESUNÇÃO DE LIQUIDEZ E CERTEZA DA CERTIDÃO DA DÍVIDA ATIVA – NÃO RECEPÇÃO DO DECRETO-LEI Nº 1025/69 PELA VIGENTE CONSTITUIÇÃO

1. A presunção de certeza e liquidez de que goza a dívida ativa regularmente inscrita somente é ilidida mediante prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo da obrigação tributária.

2. Quer se chame de taxa (DL 1025), quer se o mascare como encargo (DL 1645), o percentual de 20% que penaliza o executado nas execuções fiscais da União – e só desta – não foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988, já que nenhuma razão especial existe que possa servir de fundamento à desaparecimento da Fazenda Pública em geral.

3. *Quanto se tem tratado de privilégios outorgados à Fazenda Pública – duplo grau obrigatório, prazos processuais em dobro e em quádruplo, etc. -, considerando-os constitucionais, leva-se em consideração a inexistência de igualdade material e não meramente formal entre as pessoas jurídicas de direito público interno e as demais pessoas, notadamente jurídicas. O objetivo é propiciar à Fazenda Pública o exercício amplo do direito de defesa, observando-se, dessarte, o devido processo legal.*

‘Em outro falar, ao introduzir explicitamente o devido processo legal, a Constituição Brasileira plasmou-o com o sentido de igualdade na lei, e não perante a lei’ (Juíza Lúcia Figueiredo na retificação do voto proferido na Relevante Questão Jurídica em AC nº 162131 – Registro 94.03.17049-2)

4. A prévia estipulação de percentual que substitui, na execução fiscal da União, os honorários, subtrai ao Poder Judiciário, com infringência do princípio do juiz natural, sua competência para decidir sobre o cabimento e o arbitramento do percentual relativo aos honorários de advogado. Ao determinar o Código de Processo Civil que a sentença condenará o vencido ao pagamento da verba honorária impõe exame amplo da causa pelo juiz, que estará atrelado, na sua fixação, à observância dos parâmetros contidos nos §§ 3º e 4º do artigo 20. Tanto faz que, ajuizada a execução, sem que outro ato tenha sido praticado na mesma, pague-a o executado ou que o grau de zelo profissional do Procurador da Fazenda seja elevado ao máximo, na hipótese de embargos: a verba, dita honorária, já está previamente prefixada em 20%, sequer se considerando o valor da cobrança. E tal percentual, em uma economia em busca da estabilização, onde a remuneração da caderneta de poupança corresponde a meio por cento ao ano mais TR, representando uma quinta parte do valor cobrado é confiscatório, tanto que a Lei nº 9.298/96 alterou a redação do § 1º do art. 52 do Código de Defesa do Consumidor (Lei nº 8.078/90), reduziu as multas de mora decorrentes do inadimplemento de obrigações no seu termo para valor não excedente de dois por cento do valor da prestação. Observe-se, ainda, que a Lei nº 9079/95 introduziu Código de Processo a ação monitória, estabelecendo que, cumprindo o réu o mandado inicial, ficará isento de custas e honorários (art. 1.102c, § 2º), o que revela uma tendência a não impor sacrifícios ao devedor, dando-lhe oportunidade de saldar sua dívida, que é o que se quer.

5. Incompatibilidade manifesta do artigo 1º do Decreto-lei nº 1025/69, com a alteração contida no art. 3º do

Decreto-lei nº 1645/78, com a Constituição Federal, que não o recepcionou.

6. Retificação de voto da Relatora.

7. Apelação parcialmente provida.”

(TRF 3ª Região, 4ª Turma, AC nº 187.229-SP, Rel. Juiz Homar Cais, com retificação de voto da Juíza Lúcia Figueiredo, DJU 15/04/97)

(Grifamos)

O TRF da 1ª Região também já obsteu a cobrança do encargo previsto no Decreto-lei nº 1.025/69, conforme denota-se da ementa do julgado abaixo transcrita:

“PROCESSO CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. CREDORA. UNIÃO FEDERAL. DECRETO-LEI Nº 1.025, DE 1969, ART. 1º. ENCARGO DE VINTE POR CENTO.

O encargo previsto no art. 1º do Decreto-lei nº 1.025, de 1969, substitui, na verdade a verba honorária. Ora, às partes deve ser dispensado igual tratamento. É o que dispõe o art. 125, inc. I, do Código de Processo Civil. Princípio este que é violado se entendermos que o encargo aludido deverá ser sempre aplicado no máximo – 20%. As partes litigantes devem receber do juiz o mesmo tratamento, ainda que uma delas seja a Fazenda Pública.”

(Grifamos)

Não obstante os bons argumentos expendidos pela doutrina e as decisões proferidas pelos Tribunais Regionais Federais no sentido de que o encargo previsto no artigo 1º, do Decreto-lei nº 1.025/69 é ilegal e inconstitucional e não pode ser exigido dos contribuintes executados pela Fazenda Nacional, o Egrégio Superior Tribunal de Justiça – STJ dirimiu as controvérsias até então existentes decidindo que, após o advento da Lei nº 7.711/88, o acréscimo em foco tem como finalidade cobrir todas as despesas relativas a débitos tributários executados, incluindo-se neste montante os honorários advocatícios.

Este posicionamento fica claro com a leitura da ementa do seguinte julgado, proferido pela 1ª Turma do STJ:

“TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. HONORÁRIOS. DECRETO-LEI 1.025/1969, CART. 1º.

1. Nas execuções fiscais é sempre devido o encargo de 20% (vinte por cento), conforme previsão do Decreto-lei nº 1.025, de 1969.

2. A partir da Lei nº 7.711, de 22/12/1988, o referido encargo deixou de ter a natureza exclusiva de honorários e passou a ser considerado, também, como

espécie de remuneração das despesas com os atos judiciais para a propositura da execução.

3. Precedentes jurisprudenciais. Recurso provido.”

(STJ, 1ª Turma, REsp nº 146.217/MG, Rel. Ministro José Delgado, DJ de 02/02/98)

(Grifamos)

Na esteira desta decisão, a Primeira Seção, que reúne ambas as Turmas de Direito Público, do STJ firmou a posição desta Corte de Justiça no julgamento dos embargos de divergência nº 124.263/DF, fazendo-o nos seguintes termos:

“PROCESSO CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. ENCARGO PREVISTO NO ART. 1º DO DECRETO-LEI 1.025/1969. PRECEDENTES DO STJ. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA ACOLHIDOS.

I – É legítima a cobrança do encargo de 20% previsto no art. 1º do Decreto-lei 1.025, o qual serve para cobrir todas as despesas (inclusive honorários advocatícios) relativas à arrecadação dos tributos não recolhidos, não sendo mero substituto da verba honorária.

II – Embargos de Divergência acolhidos.”

(STJ, Primeira Seção, EREsp nº 124.263/DF, Rel. Ministro Adhemar Maciel, DJ de 10/08/98)

(Grifamos)

Para que se possa entender definitivamente a posição adotada pelo STJ a respeito do encargo previsto no artigo 1º, do Decreto-lei nº 1.025/69, deve-se destacar excerto do voto proferido pelo Ministro José Delgado no julgamento do Recurso Especial nº 172.106/DF:

“A partir dessa lei, o referido encargo deixou de ter a natureza exclusiva de honorários e passou a ser considerado, também, como espécie de remuneração das despesas com os atos judiciais para a propositura da execução.

(...)

De tudo quanto foi exposto, conclui-se, portanto, que é legítima a cobrança da taxa de 20% prevista no DL nº 1.025/69, destinando-se a mesma para os fins previstos no artigo 3º da Lei nº 7.711/88, integrando esta taxa a receita da dívida ativa, consoante o artigo 39, § 4º, da Lei nº 4.320/64.”

(Grifamos)

Com as considerações até aqui tecidas podemos concluir que o STJ entende que o *encargo* do Decreto-lei nº 1.025/69 tem como finalidade cobrir despesas geradas para a Fazenda Nacional com a propositura dos executivos fiscais, incluindo-se, dentre elas, os honorários advocatícios.

Ora, se o referido acréscimo tem esta finalidade, somos obrigados a concluir que possui natureza jurídica tributária e, como tal, deveria submeter-se integralmente aos princípios constitucionais tributários.

No entanto, não é isto que acontece, conforme procuraremos demonstrar no tópico subsequente.

3

A NATUREZA TRIBUTÁRIA DESTE *ENCARGO*

3.1

O Código Tributário Nacional – CTN, em seu artigo 3º, define expressamente o termo tributo:

“Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

Existe discussão doutrinária e jurisprudencial a respeito da classificação dos tributos: se são três as espécies, conforme dispõe o artigo 145, incisos I, II e III da CF – impostos, taxas ou contribuições de melhoria; ou se além destas classes, podem ser incluídas outras espécies, tais como os empréstimos compulsórios, as contribuições sociais ou as contribuições de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas.

A regra-matriz de incidência de qualquer exação tributária, segundo o Professor Paulo de Barros Carvalho³, é composta por cinco critérios, a saber: critério material, critério espacial, critério temporal, critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e critério quantitativo (base de cálculo e alíquota).

Uma análise detida dos elementos configurados no critério material do fato gerador (hipótese de incidência), bem como na base de cálculo tem o condão de revelar a espécie tributária estudada.

Neste sentido, cumpre elaborar a regra-matriz de incidência do tributo expresso no Decreto-lei nº 1.025/69:

- critério material: possuir débitos inscritos como Dívida Ativa da União;
- critério espacial: o território brasileiro;
- critério temporal: a data em que se efetivar a inscrição do débito tributário em Dívida Ativa da União;

³ *Curso de Direito Tributário*, 11ª ed., São Paulo: Saraiva, 1999, p. 168.

- critério pessoal: o sujeito ativo é a União Federal e os sujeitos passivos são os contribuintes que têm débitos tributários inscritos como Dívida Ativa da União;
- critério quantitativo: a base de cálculo é o valor atualizado do débito tributário, inclusive multas e juros de mora e a alíquota é de 20% (vinte por cento).

Diante da composição da regra-padrão de incidência deste tributo pode-se concluir que o fato do contribuinte possuir débitos tributários inscritos como Dívida Ativa da União, que é o critério material da hipótese de incidência do tributo, dá ensejo a um serviço público que será realizado pelos Procuradores da Fazenda Nacional (ajuizar as respectivas execuções fiscais).

Esta espécie de serviços públicos é fato gerador do tributo chamado taxa, o qual exige, por determinação constitucional, que haja equivalência entre o critério material da hipótese de incidência e a base de cálculo, sob pena de desvirtuamento do tributo.

A Constituição Federal, em seu Título VI – Da Tributação e do Orçamento, Capítulo I – Do Sistema Tributário Nacional, prevê expressamente a possibilidade dos entes federados criarem taxas em razão do exercício do poder de polícia ou pela prestação de serviços públicos. O artigo 145, inciso II, parágrafo 2º da Carta Magna determina que:

“Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

II – 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;

(...)

§ 2º. As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.”

(Grifamos)

O Código Tributário Nacional – CTN, em seu artigo 77, reproduz a dicção constitucional acima transcrita:

*“Art. 77. As **taxas** cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, **têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.**”*

(Grifamos)

No entanto, para que as taxas possam ser exigidas devem estar de acordo com as determinações do ordenamento jurídico pátrio, o que não acontece

com o acréscimo previsto no Decreto-lei nº 1.025/69, conforme passaremos a demonstrar.

3.2

A espécie tributária denominada taxa nasce, entre outras possibilidades, de serviços públicos estatais. Para que o Estado seja remunerado por esta atividade que está desenvolvendo, ele cobra dos contribuintes que usufruem deste serviço um determinado valor, o qual deve estar adstrito ao que a doutrina e a jurisprudência denominam de *princípio da retributividade* ou *da proporcionalidade*. Segundo este princípio os entes tributantes somente podem exigir a título de taxa um valor que tenha correlação com o custo por eles despendido para a realização da atividade estatal.

A exigência ora analisada afronta de forma flagrante este princípio.

No presente caso, o acréscimo previsto no Decreto-lei nº 1.025/69 leva em consideração a inscrição de um débito tributário como Dívida Ativa da União e toma por base o valor do débito, sendo irrelevante o trabalho que será desenvolvido pelos Procuradores da Fazenda Nacional, o que nos permite concluir que o custo da atividade desenvolvida pelo Estado não é sopesado para fins de aferição do valor que o contribuinte deverá pagar a título de taxa.

O que está se querendo demonstrar é muito simples e ficará perfeitamente compreendido com o exemplo abaixo mencionado.

Três débitos (“a”, “b” e “c”) de R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais) são inscritos em Dívida Ativa da União e os Procuradores da Fazenda Nacional ajuízam as respectivas execuções fiscais.

No primeiro caso (“a”), o contribuinte recebe a citação e tão logo isto acontece quita a dívida (pagou R\$ 100.000,00 – cem mil reais – a título de taxa).

O segundo devedor (“b”) opõe embargos à execução e, sendo os mesmos rejeitados, interpõe recurso de apelação, ao qual o Tribunal nega provimento. Após isto o contribuinte paga o débito (desprezando a atualização monetária, desembolsa R\$ 100.000,00 – cem mil reais – a título do tributo ora analisado).

Na última situação (“c”), o contribuinte leva a discussão até as últimas consequências, com recursos para o STJ e o STF. Após ser derrotado em todas as instâncias liquida a dívida, pagando, sem considerar a correção monetária, a título da taxa prevista no Decreto-lei nº 1.025/69, a mesma quantia que os contribuintes “a” e “b”.

As hipóteses acima descritas demonstram de forma evidente que a taxa ora analisada não respeita o princípio da proporcionalidade, uma vez que o custo para o desenvolvimento da atividade estatal é muito diferente em cada um dos casos.

Situações como a presente são analisadas por renomados doutrinadores, os quais entendem que não havendo razoabilidade entre o custo da atividade desenvolvida e o valor exigido a título de taxa o tributo será inconstitucional por desvirtuamento da base de cálculo da exação, o que caracteriza este tributo como confiscatório e atentatório ao artigo 150, inciso IV, da CF. É isto que ocorre no caso em tela.

O Professor Roque Antônio Carrazza⁴ trata desta matéria com sua habitual maestria, da seguinte forma:

“Conquanto não seja necessária uma perfeita coincidência entre o custo da atividade estatal e o montante exigido a título de taxa, deve haver, no mínimo, uma correlação entre ambas. Queremos com tais palavras destacar que, ao contrário do que acontece com os impostos, as pessoas políticas não podem criar taxas com o fito exclusivo de carrear dinheiro para os cofres públicos. Além disso, na medida em que o pagamento das taxas está vinculado à prestação de um dado serviço público ou à prática de um determinado ato de polícia, elas devem estar voltadas a seu custeio, e não de outros serviços ou atos de polícia, que não alcançam o contribuinte (ou que a ele não estão disponibilizados, no caso dos serviços públicos). Ainda dentro desta linha de raciocínio, não é dado ao Poder Público manipular abusivamente os serviços públicos ou as diligências que levam ao exercício do poder de polícia, só para incrementar receitas.

(...)

Este raciocínio vale tanto para as taxas de polícia, como para as de serviço. Com efeito, a base de cálculo da taxa resultante do exercício do poder de polícia deve referir-se exclusivamente às diligências que levaram à prática do ato de polícia. Já, a base de cálculo da taxa de serviço precisa levar em conta o custo do serviço público.

(...)

O valor da taxa, seja de serviço, seja de polícia, deve corresponder ao custo, ainda que aproximado, da atuação estatal específica. É claro que, neste campo, não precisa haver uma precisão matemática; deve, no entanto, existir uma razoabilidade entre a quantia cobrada e o gasto que o Poder Público teve para prestar aquele serviço público ou praticar aquele ato de polícia. Esta razoabilidade é aferível, em última análise, pelo Poder Judiciário, mediante provocação do contribuinte interessado.

Se não houver equivalência entre o custo da atuação estatal específica e o quantum da taxa, o tributo será inconstitucional, por desvirtuamento de sua base de cálculo. Com isto, aliás, ele assumirá feições confiscatórias, afrontando, pois, o art. 150, IV da CF.

Todavia, a ordem jurídica não exige, neste ponto, o impossível, isto é, que haja uma dosagem milimétrica entre a quantia cobrada e o gasto que o Poder Público (ou quem agiu em seu nome) teve para praticar o ato de

⁴ Curso de Direito Constitucional Tributário, 12ª ed., São Paulo: Malheiros, 1999, p. 365/368.

polícia ou para prestar o serviço público. Basta que exista, como observou Hector Villegas, ‘uma prudente, razoável e discreta proporcionalidade entre ambos os termos’.

Portanto, a taxa de serviço deve ter por base de cálculo o custo, ainda que aproximado, do serviço público prestado ou posto à disposição do contribuinte. Do mesmo modo, a lei que instituir a taxa de polícia deverá tomar por base de cálculo do tributo ‘um critério proporcional às diligências condicionadoras dos atos de polícia, já que estes nenhum conteúdo econômico possuem’. Logo, a base de cálculo da taxa de polícia deve levar em conta o custo das diligências necessárias à prática do ato de polícia. Esta é sua base de cálculo possível, constitucionalmente exigida. É óbvio que quem vai suportar o ônus econômico do tributo é a pessoa que, em razão de sua atividade, solicitou, provocou ou exigiu o exercício do poder de polícia.”

(Grifamos)

O Egrégio STJ tem entendimento pacificado no sentido de que o valor exigido a título de taxa deve guardar correlação com o custo despendido para a realização da atividade ensejadora do tributo, sob pena de haver desvirtuamento da base de cálculo da exação e tornar-se ela confiscatória. É isto que se conclui dos julgados abaixo colacionados proferidos por ambas as Turmas de Direito Público desta Corte:

“TRIBUTÁRIO – TAXA EXIGIDA COM BASE NO VALOR DE BENS IMPORTADOS – LEIS NRS. 2145/53 E 7690/88 – DECRETO-LEI 37/66 (ART. 2.).

1. A base de cálculo da taxa, consistindo em remuneração ou contraprestação de serviço público, deve guardar pertinência com a natureza do seu fato gerador, não podendo ser diversa do seu pressuposto. O seu valor só pode ser fixado com base no custo do serviço, sob pena de ficar desnaturada.

2. Os precedentes jurisprudenciais, com o sonido da doutrina, evidenciam que a taxa de emissão de guia de importação não pode ter como base de cálculo o valor da guia de importação, que espelha a própria expressão do imposto de importação devido (Decreto lei 37/66, art. 2.).

3. Justaponha-se que o STF declarou a inconstitucionalidade do art. 10, ‘caput’, Lei 2145/53, com a redação dada pelo art. 1, Lei 7690/88 (RE 167.992-1-PR – Rel. Min. Ilmar Galvão – in DJU de 2.12.94).

4. Recurso improvido.”

(STJ, 1ª Turma, REsp nº 61.333/ES, Rel. Ministro Milton Luiz Pereira, DJ de 23/10/95, p. 35.623)

(Grifamos)

“TRIBUTÁRIO. MUNICÍPIO DE SÃO JOSE DO RIO PRETO. TAXA DE PUBLICIDADE E TAXA DE LICENÇA PARA FUNCIONAMENTO. LEI MUNICIPAL N. 3.359/83.

Inexigibilidade anual do primeiro tributo, já que a mencionada lei não previu a sua periodicidade. Legalidade do segundo, posto que possui base de cálculo específica e distinta da do IPTU, qual seja, o custo estimado da atividade dispendida com o exercício regular do poder de polícia, conforme disposto no art. 109 do referido diploma legal. Caso em que as alíquotas – fator variável nas taxas e que não se confundem com base de cálculo – foram adequada e criteriosamente estabelecidas em função da dimensão do estabelecimento licenciado e não da área do imóvel ocupado.

Recurso parcialmente provido.”

(STJ, 2ª Turma, REsp nº 1.270/SP, Rel. Ministro Luiz Vicente Cernicchiaro, DJ de 22/10/90, p. 11.655)

(Grifamos)

Logo, havendo certa razoabilidade entre a exigência tributária e o custo para efetivação dos serviços públicos estatais, estará sendo respeitado o princípio da retributividade ou da proporcionalidade e a exação será constitucional.

De modo inverso, como ocorre no presente feito, no qual não há nenhuma equivalência entre as despesas necessárias para a realização dos serviços públicos previstos no artigo 3º, da Lei nº 7.711/88 e o valor exigido a título de taxa, o tributo é inconstitucional pelo desvirtuamento de sua base de cálculo, fazendo com que a exação adquira caráter confiscatório, motivo que impede sua sustentação perante o ordenamento jurídico pátrio.

Nem se argumente, devido às inconstitucionalidades acima apontadas, que a classificação mais adequada ou correta para o tributo previsto no Decreto-lei nº 1.025/69 é aquela que o coloca como imposto, que é uma exação não vinculada a nenhuma atividade estatal.

Ora, se este encargo for enquadrado como imposto, estará ferindo o artigo 154, inciso I, da CF/88, segundo o qual **“A União poderá instituir mediante lei complementar, impostos** não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição”.

Este dispositivo estabelece a competência residual da União, a qual somente pode ser exercida mediante lei complementar (deve-se destacar que o Decreto-lei nº 1.025/69, bem como os diplomas normativos que o alteraram de alguma forma, não foi recepcionado pela atual Constituição como Lei Complementar).

Sendo assim, inobstante a espécie tributária na qual se classifique o encargo previsto no Decreto-lei nº 1.025/69, é forçoso entender, sob pena de ofensa ao Texto Maior, que ele não pode ser exigido dos contribuintes inscritos em Dívida Ativa da União.

4

CONCLUSÕES

As Certidões de Dívida Ativa – CDA – da União Federal – títulos executivos extrajudiciais que dão sustentação a todas as execuções fiscais movidas pela Fazenda Nacional – são compostas, entre outros valores, pela exigência prevista no Decreto-lei nº 1.025/69, a qual não está adequada aos ditames do ordenamento jurídico pátrio.

Embora a doutrina e parte da jurisprudência entendam que este acréscimo configura a cobrança de honorários advocatícios pré-fixados, agredindo o princípio do juiz natural, o Egrégio STJ já firmou posição no sentido de que estes valores não configuram apenas honorários advocatícios, mas além disto têm como finalidade cobrir todas as despesas atinentes ao executivo fiscal que será fundamentado na CDA.

Partindo do entendimento desta Corte de Justiça, temos que atribuir natureza jurídica tributária a este acréscimo, uma vez que ele atende perfeitamente o conceito de tributo, expresso no artigo 3º do CTN.

Em sendo um tributo cujo critério material da sua hipótese de incidência dá ensejo a um serviço público, devemos classificar esta exação como uma taxa de serviço (artigo 145, II, da CF e artigo 77, do CTN).

Ocorre que a base de cálculo desta taxa não guarda correlação com o critério material da hipótese de incidência, o que resulta na agressão ao *princípio da retributividade* inerente às taxas, segundo o qual deve haver certa razoabilidade entre o custo do serviço público e o valor cobrado a título de taxa. Isto implica dizer que esta taxa tem base de cálculo de imposto, o que é vedado pelo artigo 145, parágrafo 2º, da Constituição Federal.

A inconstitucionalidade da exigência prevista no Decreto-lei nº 1.025/69 não restaria desconfigurada se ela fosse classificada como imposto, pois, desta forma, estaria agredindo o artigo 154, inciso I, da *Lex Legum*.