

**A INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE DO ENCARGO DE 20% ADICIONADO
ÀS COBRANÇAS JUDICIAIS POR PARTE DA FAZENDA NACIONAL**

**THE UNCONSTITUTIONALITY AND ILLEGALITY OF THE CHARGE OF 20% ADDED TO
COURT CHARGES BY NATIONAL FINANCE**

LAISSA ANDRADE MAGALHÃES DE LIMA^{*}

FABRÍCIO JONATHAS ALVES DA SILVA^{**}

JOÃO REZENDE ALMEIDA OLIVEIRA^{***}

RESUMO

O Estado, enquanto gestor da máquina pública, faz uso de uma alta carga tributária para que haja o abastecimento dos cofres públicos a fim de que seus objetivos possam ser alcançados. Assim, o Estado ao cobrar seu crédito frente ao contribuinte inclui a este diversos encargos, os quais muitas vezes passam despercebidos e que, quando somados, tornam o crédito tributário muito superior ao que realmente é devido. Sob esse aspecto, levando-se em consideração a sociedade contribuinte como um todo, torna-se imperiosa a necessidade de ser detectada a ilegalidade que permeia a instituição do encargo legal de 20% às ações de execução fiscal, haja vista a flagrante disparidade deste com dispositivos de ordem constitucional e infraconstitucional, o que se afigura como inadmissível em um Estado Democrático de Direito como o nosso. Nessa esteira, busca-se o postulado pético de igualdade das partes, ao passo que a Lei ao fixar percentual de 20% em substituição aos honorários advocatícios do Procurador da Fazenda, o coloca em posição superior ao Patrono do contribuinte-executado, bem como em relação aos outros entes da Federação, haja vista que somente a União detém a prerrogativa de incluir tal encargo às suas ações de execução fiscal e, ainda usurpa do Poder Judiciário a atribuição de fixação de verba honorária às partes.

Artigo recebido em: 02/03/2014

Artigo aceito em: 19/10/2014

^{*} Bacharel em Direito pela Universidade Católica de Brasília – UCB.

^{**} Mestrado em Direito pela Universidade Católica de Brasília, Brasil (2014) Professor (docente) da Universidade Católica de Brasília, Brasil.

^{***} Doutorado em Las Nuevas Dimensiones Del Derecho Del Trabajo pelo Universidad Complutense de Madrid, Espanha (1993) Professor do Mestrado da Universidade Católica de Brasília, Brasil.

Palavras-chave: Execução Fiscal. Encargo Legal de 20%. Inconstitucionalidade. Ilegalidade.

ABSTRACT

The State, as manager of the public system, makes use of a high tax burden so that there is the supply of public funds so that their goals may be elevations. Thus the State to charge his credit against the taxpayer includes this many charges, which often go unnoticed and that, when added together, make the tax credit in excess of what is actually owed. In this regard, taking into account the taxpayer company as a whole, it becomes imperative to be detected lawlessness that pervades the institution of legal charge 20% tax enforcement actions, given the blatant disparity with this devices, which seems as unacceptable in a democratic state like ours. On this track, looking stony-the postulate of equality of the parties, while the act by fixing the rate of 20% in substitution of attorney's fees, puts him in the top position of the taxpayer patron-run as well as in relation to other members of the Federation, considering that only the Union has the right to include a charge for their shares of tax enforcement and also usurps the Judiciary allocating money fixing honorary parties.

Keywords: Tax Enforcement. Legal Charge of 20%. Unconstitutional. Illegality.

1. INTRODUÇÃO

Uma das formas para que o Estado abasteça seus cofres públicos é mediante a arrecadação de tributos. Estes, de caráter compulsório, geram para o sujeito passivo a obrigatoriedade de recolhimento sempre que for realizado o fato gerador e, estando ausente o cumprimento da obrigação tributária de forma voluntária, o Estado lança mão da via judicial para cobrança de seu crédito através de ação de execução fiscal, a qual é regulada pela Lei 6.830/80.

As ações de execução fiscal são embasadas por Certidões da Dívida Ativa da União, títulos executivos extrajudiciais que dão caso a toda e qualquer pretensão executiva em âmbito tributário federal. Essas Certidões são compostas, além do valor principal do crédito tributário e dos encargos relativos aos juros e multa moratórios, de encargo legal no patamar de 20%.

Tal encargo, criado através do Decreto-Lei 1.025/69, o foi com a finalidade de substituir a fixação de honorários advocatícios para a Fazenda Nacional nas demandas executivas dentro do âmbito fiscal por esta propostas, bem como eximir o contribuinte-devedor do pagamento de honorários sucumbenciais no ato de julgamento de eventuais embargos à execução fiscal.

O presente artigo visa avaliar a aplicação do encargo de 20% às cobranças judiciais no âmbito do processo tributário, à luz dos preceitos assentados no ordenamento jurídico brasileiro, bem como demonstrar a inconstitucionalidade e a ilegalidade que permeiam a cobrança de tal encargo, frente aos dispositivos que são violados.

Nessa esteira, em que pese não haver um consenso na doutrina a respeito da natureza jurídica do referido encargo, a doutrina e a jurisprudência dominante apresentam posicionamento semelhante acerca da aplicabilidade de tal encargo, pugnando por sua validade e legalidade.

Entretanto, quando da análise detida acerca da instituição e aplicação do encargo, percebe-se a existência de dispositivos constitucionais e legais que são violados por tal aplicação e que passam despercebidos pelos tribunais pátrios.

Neste contexto, tecendo comentários sobre o tema, pode-se confrontar o entendimento doutrinário e jurisprudencial que pugna pela constitucionalidade e legalidade do encargo com os dispositivos cujos preceitos são violados.

O assunto ora tratado não possui entendimento consolidado na doutrina e na jurisprudência, por isso é objeto de grande discussão para os estudiosos do Direito, sendo o marco inicial justamente o contexto no qual o encargo foi criado, elencando as justificativas apresentadas para sua criação.

Por fim, o presente artigo não tem como escopo exaurir o tema, mas apresentar uma visão diversa da predominante, visão esta fulcrada nos preceitos de índole constitucional e legal vigentes no ordenamento jurídico brasileiro.

2. O DECRETO-LEI 1.025/69 E A INSTITUIÇÃO DO ENCARGO LEGAL DE 20%

Originalmente, o Encargo de 20% foi criado a partir do art. 1º do Decreto-Lei 1.025/69, possuindo como finalidade a remuneração dos servidores públicos que participassem da cobrança da Dívida Ativa da União ou, consoante entendimento do extinto Tribunal Federal de Recursos, fora instituído em substituição à fixação de honorários advocatícios para o Procurador da Fazenda, tendo este último editado inclusive súmula a respeito do tema:

Súmula 168/TFR. O encargo de 20%, do Decreto-Lei 1.025/69, é sempre devido nas execuções fiscais e substitui, nos embargos, a condenação do devedor em honorários advocatícios.

Posteriormente, outros instrumentos normativos trouxeram alterações ao disposto no Decreto-Lei 1.025/69, com destaque para o Decreto-Lei 1.645, editado em dezembro de 1978, o qual dispôs em seu texto que a aplicação do Encargo de 20% substitui a condenação do contribuinte-devedor ao pagamento de honorários advocatícios, senão vejamos:

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.

(Destacou-se)

Com o advento da Lei 7.711/88, a natureza jurídica do encargo passou a ser novamente discutida, tendo em vista que a referida lei buscou descaracterizar a natureza remuneratória do encargo, levando a um possível entendimento de que este possui natureza jurídica de tributo (taxa), tendo em vista a criação do Programa de Incentivo à Arrecadação da Dívida Ativa da União, destinado a cobrir, além dos honorários devidos para o Procurador da Fazenda, outros custos vertidos na cobrança do crédito tributário:

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 à Fazenda Nacional.

Entretanto, em que pesem os esforços envidados para revestir de constitucionalidade e legalidade o Encargo, os quais buscaram desvincular sua natureza jurídica da dos honorários advocatícios ou, ainda, tentaram caracterizá-lo como tributo de modalidade taxa, esta em nada se alterou, de modo que ainda persistem as máculas que circundam tal Encargo.

3. A NATUREZA JURÍDICA DO ENCARGO

A doutrina e a jurisprudência caminham em defesa de duas correntes de pensamento a fim de caracterizar a natureza jurídica do Encargo: a primeira, minoritária, defende que o Encargo possui natureza jurídica de honorários advocatícios enquanto a segunda defende que o instituto possui natureza jurídica de tributo na modalidade taxa.

O entendimento de que o Encargo possui natureza de honorários advocatícios, advém principalmente de construção jurisprudencial, pois, a despeito das alterações legislativas operadas no instituto, existem decisões que pugnam pelo entendimento de que este é recolhido em substituição aos honorários advocatícios.

A exemplo dessa linha de raciocínio pode-se citar a Súmula 168 do extinto TFR, bem como o Agravo de Instrumento nº 102790.¹

Destarte, o posicionamento majoritário dentro do nosso ordenamento, flui no sentido de que o encargo possui natureza jurídica tributária, na modalidade taxa.

Nas palavras do insigne doutrinador Lacombe Américo,² a taxa é o tributo em cuja norma está feita a previsão, no núcleo do seu antecedente normativo, de uma atuação estatal diretamente referida ao sujeito passivo. Em outras palavras, a taxa é um tributo imediatamente vinculado à ação estatal, atrelando-se à atividade pública, e não à ação do particular.³

Assim, para os defensores da tese de que o encargo de 20% teria natureza jurídica de taxa, a hipótese seria de uma taxa devida pela movimentação da máquina estatal para a cobrança de crédito tributário, não recolhido no momento devido, e a vinculação da receita,⁴ nos termos da Lei 7.711/88 ao financiamento do Programa de Incentivo à Arrecadação da Dívida Ativa da União demonstraria a *ratio* do encargo, de uma contraprestação pela demanda de movimentação da máquina estatal para a cobrança de crédito tributário, não adimplido no momento devido.⁵

A fim de corroborar com esse posicionamento, o Superior Tribunal de Justiça já se manifestou no sentido da legalidade do encargo, utilizando como fundamento o fato de este servir para cobrir todas as despesas relativas à arrecadação de tributos adimplidos e, entre elas, os honorários advocatícios.⁶

¹ DJU 15.03.2000.

² LACOMBE, Américo. Taxa e preço público. *Caderno de Pesquisas Tributárias*. São Paulo: Resenha Tributária, v. 10, 1985, p. 21.

³ SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p.413.

⁴ SLIWKA, Ingrid Schroder. O encargo legal da execução fiscal da dívida ativa da União e o princípio da razoabilidade. **Revista doutrinária da 4ª região**, Porto Alegre, n. 22, 28 de fev. 2008. Acesso em 06 de novembro de 2012.

⁵ CARDOSO, Alessandro Mendes. Do encargo instituído pelo Decreto-Lei nº 1025/69. **Revista dialética de Direito Tributário**, n. 56. São Paulo: Oliveira Rocha, maio 2000. p.13.

⁶ Embargos de divergência nº 124.263/DF.

Sobre o posicionamento do STJ a respeito do tema, destaque-se o 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 fins previstos no art. 3º da Lei 7.711/88, integrando esta taxa a receita da dívida ativa, consoante o art. 39, §4º, da Lei nº 4.320/64.[...]

(Destacou-se)

Percebe-se, portanto, que mesmo sem haver um posicionamento unificado, a corrente majoritária defende a natureza jurídica de taxa a qual reveste tal Encargo.

4. DOS DISPOSITIVOS CONSTITUCIONAIS E INFRACONSTITUCIONAIS VIOLADOS COM A APLICAÇÃO DO ENCARGO

Consoante já exposto, não há um consenso entre os doutrinadores e os aplicadores do Direito no que diz respeito à natureza jurídica que reveste o Encargo de 20% criado a partir do Decreto-Lei 1.025/69.

Entretanto, seja qual for a natureza jurídica atribuída ao aludido Encargo, este não encontra amparo no ordenamento jurídico pátrio ante ao fato de ferir dispositivos de ordem constitucional e infraconstitucional.

4.1 – Da violação caso o encargo seja interpretado como substituição dos honorários advocatícios

Levando-se em consideração o encargo como substituto da fixação de honorários advocatícios em prol do Procurador Nacional, sua fixação nas ações de execução fiscal caracteriza afronta à Constituição Federal e ao Código de Processo Civil, especificamente no que tange aos princípios da isonomia e do juiz natural.

Quanto ao princípio da isonomia, este está cravado com status de Cláusula Pétreia no caput do artigo 5º da nossa Carta Magna, o qual preleciona que todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza.

Nos sábios dizeres do eminente constitucionalista José Joaquim Gomes Canotilho,⁷ "existe observância da igualdade quando indivíduos ou situações iguais não são arbitrariamente tratados como desiguais. Por outras palavras: o princípio da igualdade é violado quando a desigualdade de tratamento surge como arbitrária".

Para o autor, ocorre violação arbitrária da igualdade jurídica quando a disciplina estabelecer diferença jurídica sem fundamento razoável.

É cediço, porém, que o Estado detém privilégios jurídicos que o colocam em posição superior à do particular tomando-se como esteio o princípio da supremacia do interesse público em face do particular, o qual assegura à Administração Pública posição privilegiada em face dos administrados, além de prerrogativas e obrigações que não são extensíveis aos particulares.⁸

Porém, não se pode olvidar que, em que pese o Estado deter diversos 'benefícios' ante ao particular, estes não são ilimitados, nem tampouco podem ser invocados de forma arbitrária e sem que seja observada a razoabilidade de tal ato.

⁷ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 3. ed. Coimbra: Almedina, 1999, p. 398.

⁸ MARINELA, Fernanda. *Direito Administrativo*. 7.ed. Niterói, RJ: Impetus, 2013, p.27.

Nessa esteira, a aplicação do encargo de 20% afronta de forma desarrazoada e arbitrária o princípio da isonomia tanto sob a ótica das partes envolvidas na relação processual quanto sob a ótica da isonomia entre os entes federados.

Sob o prisma das partes envolvidas, Roberto Dias Cardoso⁹ discorre com propriedade a respeito da afronta:

[...] No mais os honorários advocatícios fixados no corpo da Certidão da Dívida Ativa afrontam, ainda o princípio da isonomia, vez que tanto para o executado que opõe os embargos, bem como para aquele que deixa de fazê-lo, a verba honorária é a mesma, ou seja, de 20%, para ambos os contribuintes.

O despacho que recebe certidão de dívida ativa por verba honorária implícita em Certidão de Dívida Ativa gera para o contribuinte a obrigação antecipada de indenizar a Fazenda Nacional, sem ao menos ter sido condenado em sentença.[...]

Oportuno trazer a lume o disposto no inciso LIII, do art. 5º da Carta Política, o qual estabelece que *"ninguém será processado nem sentenciado senão pela autoridade competente"*. Ora, impor ao contribuinte-devedor o pagamento antecipado do Encargo de 20% como substituto de honorários advocatícios é sentenciar-lhe antes mesmo que este possa exercer seu direito de contraditório e ampla defesa ou, ainda, impor um pagamento sem que a autoridade competente sequer julgue se o crédito tributário é devido ou não.

Ainda no que tange à violação ao princípio da isonomia, há violação desta entre os entes federados.

⁹ CARDOSO, Roberto Dias. Da inconstitucionalidade da imposição da verba honorária nas execuções fiscais com base no decreto-lei 1025/69. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 6, n. 51, 1 out. 2001. Acesso em 15 de outubro de 2012.

Isto porque, a instituição de tal encargo confere à Fazenda Nacional um privilégio imotivado, por se valer de um Decreto-Lei para acréscimo a título de honorários advocatícios no percentual fixo de 20% independentemente do esforço de seus procuradores, ao passo que os outros entes da federação (estados e municípios) estão sujeitos à norma prevista no Código de Processo Civil para arbitramento da verba honorária.

Exemplo claro disso é a Lei 10.421 de 1971 de São Paulo, a qual teve o seu artigo 1º declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal¹⁰. Tal artigo estabelecia que, como compreendido nos executivos da União, as execuções fiscais estaduais seriam acrescidas de percentual de 20% (vinte por cento):

Art. 1º - O débito fiscal, quando inscrito para cobrança executiva, será acrescido de 20% (vinte por cento).

Parágrafo único - Se o débito for recolhido antes do ajuizamento, o acréscimo será reduzido para 10% (dez por cento).

Naquele momento, restou assentado entre os eminentes Ministros o fato de que tal encargo não encontrava razão de ser dentro do ordenamento jurídico. Sobre o tema, discorreu com propriedade o Relator do aludido RE, Ministro Xavier de Albuquerque:

“Antiga e reiterada jurisprudência deste Tribunal, anterior e posterior à edição do Código Tributário Nacional, vem reconhecendo a legitimidade do acréscimo de que se cuida, imposto por leis federais, estaduais e municipais para o caso de inscrição em dívida ativa. São numerosos os precedentes,

¹⁰ RE nº 84.994 – SP.

muitos dos quais citados nestes autos e alguns tomados com o meu voto.[..]

[...] Todavia, melhor reflexão, provocada pelo exame do presente caso, convenceu-me de **que procede a rebeldia dos contribuintes contra acréscimo que, sem ser tributo nem multa, e sem corresponder a qualquer obrigação tributária, principal ou acessória, se lhes carrega pelo só fato de ser inscrita a dívida, fato que pertine apenas ao Fisco e traduz o privilégio**, que lhe toca, de criar seu próprio título de crédito. Tal acréscimo afigura-se, na verdade, incompatível com as normas dos arts. 113 e 201 do Código Tributário Nacional.[...]"

(Destacou-se)

Corroborando nesse sentido, Dinamarco¹¹ assevera que "é totalmente injustificável o tratamento diferenciado da Fazenda Pública, de forma que esta chega a ser considerada uma super parte no processo, que tudo pode e que contra ela nada se pode, em uma nítida e indesejável ofensa ao princípio da isonomia".

De igual modo, a instituição do encargo viola o princípio do juiz natural, insculpido no já mencionado inciso LIII, do artigo 5º da Carta Magna.

Segundo Nelson Neri¹², "o princípio do juiz natural, enquanto postulado constitucional adotado pela maioria dos países cultos, tem grande importância na garantia do Estado de Direito, bem como na manutenção dos preceitos básicos de imparcialidade do juiz na aplicação da atividade jurisdicional, atributo esse que presta à defesa e proteção do interesse social e do interesse público geral".

¹¹ DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de direito processual civil*. São Paulo: Malheiros, 2001. v.1. p. 210 – 213.

¹² NERY JÚNIOR, Nelson. *Princípios do Processo Civil na Constituição Federal*. 6 ed .São Paulo: RT, 2000, p. 21.

Em outras palavras, por este postulado pode-se visualizar a garantia constitucional atribuída ao órgão julgador, atribuindo a este independência e imparcialidade no momento de seu julgamento.

Correlacionando o postulado do juiz natural com o Código de Processo Civil, temos que este, em seu artigo 20 preconiza que mediante sentença condenatória a parte vencida deverá pagar à parte vencedora, entre outros, os valores referentes aos honorários advocatícios, *verbis*:

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.

Pela leitura da primeira parte do dispositivo mencionado, observa-se que existe a competência atribuída ao juiz da causa para arbítrio dos honorários, atendendo às circunstâncias constantes nas alíneas do art. 20, do CPC, devendo tal atribuição ser exercida dentro dos ditames da equidade.

Nos executivos fiscais ajuizados pela Fazenda Nacional, entretanto, o Decreto-Lei nº 1.025/69 subtrai do juiz esta competência, tendo em vista a fixação sempre no percentual máximo (20%), pelo simples fato de haver ajuizada a ação.

Corroborando nesse sentido, assim assevera Henrique Tróccoli Júnior:¹³

O princípio do juiz natural é a garantia do cidadão de submeter-se ao poder, conferido pela Constituição ao juiz, de exercer a jurisdição segundo as determinações daquela. Assim, fixando o Decreto-Lei nº 1.025/69 o encargo de 20% e sendo

¹³ TRÓCCOLI JÚNIOR, Henrique. O encargo de 20% instituído pelo Decreto-Lei nº 1025/69 e as execuções fiscais da União. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 5, n. 43, 1 jul. 2000. Acesso em 22 de outubro de 2012.

este entendido como honorários advocatícios, a competência para julgamento da qualidade de serviço prestado, do grau de dificuldade da causa e etc. está sendo transposta para o legislador ordinário e não para a instância judiciária, a qual é competente para a apreciação da matéria, posto que envolve a composição de interesses em litígio, objeto do processo.

Outrossim, o próprio Tribunal Regional Federal da 1ª Região já se manifestou quanto à afronta ao princípio do Juiz Natural, *verbis*:

PROCESSO CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. CREDORA: UNIÃO FEDERAL. DECRETO-LEI N. 1.025, DE 1969, ART. 1. ENCARGO DE VINTE POR CENTO. O encargo previsto no art. 1 do Decreto-lei n. 1.025, de 1969, substitui, na verdade, a verba honorária. **Ora, as partes deve ser dispensado igual tratamento.** E o que dispõe o art. 125, inc. I, do Código de Processo Civil. Princípio este que é violado se entendermos que o encargo aludido devesse ser sempre aplicado no Máximo - 20%. **As partes litigantes devem receber do juiz o mesmo tratamento, ainda que uma delas seja a Fazenda Pública** (AG 1173 MA 96.01.01173-0, Relator: JUIZ TOURINHO NETO, Data de Julgamento: 12/02/1996, TERCEIRA TURMA, Data de Publicação: 04/03/1996 DJ p.11400).
(Destacou-se)

Dessa forma, o Código de Processo Civil estabeleceu ao juiz o dever de amplo exame sobre a causa a ele submetida, de forma que a prévia estipulação de percentual que substitui, na execução fiscal da União, os honorários, subtrai do Poder Judiciário, sua competência para decidir sobre o cabimento e o arbitramento do

percentual referente aos honorários devidos. Porém, com a fixação de encargo no limite máximo de 20%, uma vez ajuizada a execução, ainda que o Procurador da Fazenda não tenha praticado nenhum outro ato no curso do processo ou que tenha o contribuinte-devedor pago ou embargado a mesma, a verba dita honorária já estará fixada e devida.¹⁴

4.2 – Da violação caso o encargo seja interpretado como tributo na modalidade taxa

Grande parte da doutrina entende que o Encargo possui natureza jurídica de taxa. Entretanto, ainda que fosse pacífico o entendimento da natureza jurídica de taxa do encargo, este padeceria de constitucionalidade sob o ponto de vista formal. Isto porque há afronta direta ao princípio da legalidade tributária, previsto no art. 150, I da Carta Magna.

O princípio da legalidade tributária, corolário de toda e qualquer pretensão fiscal advinda do Estado, preconiza que é vedada a instituição de tributo sem que haja uma lei (e nesse caso leia-se lei em sentido estrito) que o defina.

Nos dizeres de Luciano Amaro,¹⁵ a legalidade tributária implica não a simples preeminência da lei, mas a reserva absoluta de lei, vale dizer, a necessidade de que toda conduta da Administração tenha o seu fundamento positivo na lei, ou, por outras palavras, que a lei seja o pressuposto necessário e indispensável de toda a atividade administrativa. Por isso, não tem a autoridade administrativa o poder de decidir, no caso concreto, se o tributo é devido ou quanto é devido. A obrigação tributária é uma decorrência necessária da incidência da norma sobre o fato concreto, cuja existência é suficiente para o nascimento daquela obrigação (CTN, art. 114).

¹⁴ *Ibidem*. Acesso em 22 de outubro de 2012.

¹⁵ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 11 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 46.

Depreende-se, portanto, que a palavra lei deve ser entendida como Lei em sentido estrito, ou seja, apenas lei complementar ou lei ordinária estaria apta a gerar um novo tributo dentro do ordenamento jurídico vigente.

Desta feita, é cediço que as taxas são espécies do gênero tributos.

As taxas, dentro da legislação tributária brasileira, são tributos em que "*há contraprestação de serviços públicos ou de benefícios feitos, postos à disposição ou custeados pelo Estado, em favor de quem paga ou por este provocado*".¹⁶ Sujeitas estão, portanto, ao princípio da legalidade tributária.

Nesse íterim, o Encargo de 20% foi criado mediante a figura do extinto Decreto-Lei, instrumento normativo criado com força de Lei e advindo do Poder Executivo.

Historicamente, a figura do Decreto-Lei adentrou no ordenamento jurídico brasileiro pela primeira vez na Constituição de 1937. De igual modo foi previsto na Constituição militar de 1967 e por fim teve seu espaço na edição do conhecido Ato Institucional nº 5, de 1968.

Entretanto, o instituto do Decreto-Lei foi extinto quando da promulgação da atual Carta Política, não sendo por esta recepcionado. Em verdade, com a edição da Constituição Federal de 1988, os Decretos-Lei foram suprimidos com o advento da figura da Medida Provisória.

Dessa forma e por existirem inúmeros Decretos-Lei vigentes à época da promulgação da Constituição, foi editado o artigo 34 do Ato das Disposições Constitucionais e Transitórias, que em seu parágrafo 5º¹⁷ retirou do Poder Executivo a faculdade de edição de atos normativos revogando os Decretos-Lei que não se encaixavam às novas exigências constitucionais, enquanto os que se adequavam à nova norma constitucional foram recepcionados pela Constituição.

¹⁶ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 10. ed. São Paulo: Forense, 1983.

¹⁷ Art. 34 §5º. Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos §3º e § 4º.

Nesse espeque, à luz da atual Carta Política, o poder político de edição legislativa, à luz do princípio consagrado da tripartição dos poderes, ficou exclusivamente a cargo do Congresso Nacional, legítimo para o exercício do Poder Legislativo.

Assim, pelo texto constitucional, matéria de cunho tributário é de competência exclusiva do Congresso Nacional, não podendo ser regulada por vias de Decreto-Lei.

Ainda, se a Carta Política de 1988 estabelece que apenas a Lei pode instituir ou majorar tributos, inconstitucional é a instituição de encargo que seja classificado como taxa por via de Decreto-Lei, o qual deve ser rechaçado do ordenamento jurídico, tendo em vista que este não foi recepcionado pelo atual sistema constitucionalista.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ainda que não esteja expresso na Carta Política Brasileira, o Princípio da Supremacia do Interesse Público, enquanto princípio geral do Direito, rege grande parte das relações havidas entre o particular e o Estado.

Nesse contexto, em que pese seja de sabedoria geral que o Poder Público detém prerrogativas e pressupostos em face dos particulares, o percentual fixo de 20% sobre o valor dos débitos de ordem tributária adicionado às execuções fiscais acarreta uma onerosidade excessiva para o contribuinte-executado.

Dessa forma, o cerne da questão reside em conhecer da constitucionalidade e legalidade de tal Encargo, se este encontra respaldo dentro da legislação vigente no ordenamento jurídico brasileiro, principalmente à luz dos preceitos incertos na Constituição Federal de 1988, sendo imprescindível para sua análise, a determinação de sua natureza jurídica.

Interpretado segundo a corrente minoritária, ou seja, enquanto honorários advocatícios, o Encargo viola o Princípio da Isonomia, estabelecido no artigo 5º da Carta Política ao estabelecer uma diferença jurídica sem que haja um fundamento

razoável para tal, uma vez que se utiliza a premissa da preponderância do interesse público em face do privado para conferir a este um benefício em desconformidade com o postulado pétreo da isonomia

Ainda, há flagrante violação à isonomia entre os entes federados, ao passo que apenas a União, ou seja, a Fazenda Nacional é detentora do 'direito' de adicionar aos seus executivos fiscais o percentual de 20% sobre o débito atualizado.

Outrossim, na esfera infraconstitucional, ocorre a usurpação do Poder Judiciário de determinar o *quantum* deverá ser pago a título de honorários advocatícios, em uma cristalina ofensa ao Princípio do Juiz Natural, corolário do Direito Processual brasileiro.

Contudo, a corrente majoritária (e alinhado a este sentido, o Superior Tribunal de Justiça) considera o Encargo a que se discute como tributo na modalidade taxa. Porém, percebe-se que mais uma vez há violação aos preceitos constitucionais, do ponto de vista formal. Isto porque, nos termos da Carta Política, todo e qualquer tributo deve observar a máxima da Legalidade Tributária, ou seja, deve ser instituído mediante Lei.¹⁸

Sob esse prisma, o Decreto-Lei 1.025/69, instituidor do Encargo de 20%, não encontra razão de ser dentro do atual sistema jurídico instituído com a Carta Magna de 1988, posto que não se admite a instituição de um tributo instituído mediante instrumento não recepcionado pela Constituição.

Assim, denota-se que o Encargo de 20% padece de constitucionalidade e legalidade tanto se entendido como substituto aos honorários advocatícios do Procurador da Fazenda quanto se entendido como tributo na modalidade taxa, de sorte que não deve persistir dentro do ordenamento jurídico, pois, conforme já demonstrado alhures, não há fundamento razoável para sua permanência nas ações executivas fiscais.

¹⁸ Nesse caso, Lei em sentido.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Manual de Direito Tributário**. 5. Ed., rev. e atual. Niterói: Impetus, 2007.

AMARO, Luciano. Conceito e classificação dos tributos. **Revista de Direito Tributário**, n.55, São Paulo: RT, p. 239-296, 1991.

_____. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. São Paulo: Forense, 1983.

CARDOSO, Alessandro Mendes. Do encargo instituído pelo Decreto-Lei nº 1025/69. **Revista dialética de Direito Tributário**, n. 56. São Paulo: Oliveira Rocha, maio 2000. p.13.

CARDOSO, Roberto Dias. Da inconstitucionalidade da imposição da verba honorária nas execuções fiscais com base no decreto-lei 1025/69. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 6, n. 51, 1 out. 2001 . Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/2248>>. Acesso em: 20 nov. 2012.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 3. ed. Coimbra: Almedina, 1999.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do estado**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1991.

DINAMARCO, Cândido Rangel. **Instituições de direito processual civil**. São Paulo: Malheiros, 2001. v.I.

LACOMBE, Américo. Taxa e preço público. **Caderno de Pesquisas Tributárias**. São Paulo: Resenha Tributária, v. 10, 1985.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Atlas, 2003. v I e III.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MARINELA, Fernanda. **Direito Administrativo**. 7.ed. Niterói, RJ: Impetus, 2013.

NERY JÚNIOR, Nelson. **Princípios do Processo Civil na Constituição Federal**. 6 ed .São Paulo: RT, 2000.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 413.

SLIWKA, Ingrid Schroder. O encargo legal da execução da dívida ativa da União e o princípio da razoabilidade. **Revista de Doutrina da 4ª Região**, Porto Alegre, n. 22, fev. 2008. Disponível em:

<http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao022/Ingrid_Sliwka.htm>. Acesso em: 10 nov. 2012.

TRÓCCOLI JÚNIOR, Henrique. O encargo de 20% instituído pelo Decreto-Lei nº 1025/69 e as execuções fiscais da União. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 5, n. 43, 1 jul. 2000 . Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/1326>>. Acesso em: 22 nov. 2012.