

Reforma do processo tributário é bom momento para debater encargos legais devidos à PGFN

27/02/2024

Em paralelo às discussões acerca da reforma tributária, tramitam no Congresso diversos projetos de lei que visam à reforma do processo tributário, como, por exemplo, o [PL nº 2.488/2022](#), que busca a atualização do rito das execuções fiscais, disciplinado atualmente pela Lei nº 6.830/1980.

O projeto de lei, de autoria do atual presidente do Senado, Rodrigo Pacheco, é fruto de amplo estudo realizado por comissão de juristas presidida pela ministra Regina Helena Costa, do Superior Tribunal de Justiça, contando, ainda, com a participação do professor Marcus Livio Gomes, ex-magistrado federal, colunista desta **ConJur** e professor associado da Uerj (Universidade do Estado do Rio de Janeiro).

Apesar de mais silenciosa do que a reforma tributária, a revisão do processo tributário se mostra medida de grande importância já que a forma com a qual a Fazenda Pública cobra seus créditos está intimamente ligada à arrecadação. Com isso, é salutar que ambas as reformas andem em conjunto, de modo a modernizar não só o sistema tributário, como também a forma de cobrança dos tributos.

E, nesse contexto, uma das mudanças que são aguardadas com a reforma do processo tributário diz respeito aos chamados “encargos legais” devidos às procuradorias da Fazenda Pública, especialmente à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

Em maio de 2022, tive oportunidade de escrever nesta **ConJur** sobre a [inconstitucionalidade dos encargos legais devidos à PGFN](#), partindo da premissa de que, por terem natureza de taxa (conforme artigo 1º do Decreto-Lei nº 1.025/69), sua validade dependeria do estabelecimento de um limite máximo de valor a ser cobrado, assim como da existência de uma relação proporcional entre o custo do serviço e o produto arrecadado.

Passados quase dois anos, tenho que a conclusão continua de pé, especialmente após o julgamento recente da [ADI nº 7.400](#), oportunidade na qual o Supremo Tribunal Federal firmou a seguinte tese: “*é inconstitucional a instituição de taxa de polícia que exceda flagrante e desproporcionalmente os custos da atividade estatal de fiscalização (...)*”.

Ao final daquele texto, lembro, mencionei que caso se interpretasse que “*os encargos da PGFN possuem natureza de honorários sucumbenciais e não de taxa — especialmente após o advento do artigo 3º do Decreto-Lei nº 1.645/78 —, aí, então, surgiria uma nova discussão acerca de sua legalidade após a publicação do CPC de 2015. Esse, no entanto, é tema para outra oportunidade*”.

Encargos legais da PGFN

Cabe, então, dissertar agora sobre a incompatibilidade dos encargos legais da PGFN com o texto do Código de Processo Civil (CPC) de 2015.

Conforme disciplinado no [artigo 3º do Decreto-Lei nº 1.645/78](#), o encargo legal devido à PGFN “*substitui a condenação do devedor em honorários de advogado*”, o que, então, teoricamente poderia levar à interpretação de que a sua natureza não é tributária, correspondendo, em verdade, a honorários de sucumbência.

Sobre esta interpretação, é preciso ressaltar primeiramente que, caso de fato a vontade do legislador fosse atribuir natureza de honorários sucumbenciais aos encargos legais, teria se valido do termo “corresponde” ou “equivale” ao invés de “substitui” na redação do artigo 3º do Decreto-Lei nº 1.645.78, o que não fez de forma proposital.

Nesse contexto, não se pode olvidar da clássica doutrina de Carlos Maximiliano sobre hermenêutica jurídica, segundo a qual não se presumem, na lei, palavras inúteis (*verba cum effectu, sunt accipienda*).

O fato de alguma coisa substituir a outra não lhes confere a mesma natureza jurídica — muito pelo contrário, a substituição se faz necessária exatamente por não possuírem a mesma natureza.

No entanto, mesmo que em um esforço exegético se admitisse que os encargos legais correspondem/equivalem aos honorários sucumbenciais devidos à PGFN, a viabilidade da cobrança desses valores continuaria sendo altamente questionável.

É que, com o advento da Lei nº 13.105/15, que instituiu o novo CPC, os valores a que a Fazenda Pública faz jus a título de honorários sucumbenciais passaram a ser integralmente regidos pela norma disposta no artigo 85 do referido diploma legal, mais especificamente em seu § 3º, que assim dispõe: “§ 3º Nas causas em que a Fazenda Pública for parte, a fixação dos honorários observará os critérios estabelecidos nos incisos I a IV do § 2º e os seguintes percentuais (...)”.

Normas dos honorários sucumbenciais

Importante notar que, por opção legislativa, o artigo 85, § 3º, do CPC inovou o cenário processual até então vigente, especialmente porque a matéria foi regulamentada de forma diversa daquela disciplinada pelo Código de Processo Civil anterior, seja, aquele instituído por meio da Lei nº 5.869/73.

Isso porque, o artigo 20 do CPC/73, no qual se encontravam estabelecidas as normas relativas aos honorários sucumbenciais devidos pelas partes no processo civil, aplicava-se exclusivamente ao cenário em que a Fazenda Pública era vencida no feito, revelando, portanto, que o legislador destinou tal norma à parte que litigava contra o Fisco (isto é, o particular), mas



não à própria Fazenda.

Destaco, nesse sentido, a redação do § 4º daquele dispositivo:

“§ 4º Nas ações de valor inestimável ou pequeno, bem como naquelas em que for vencida a Fazenda Pública, os honorários serão fixados consoante apreciação equitativa do juiz, atendidas as normas das letras a a c do parágrafo anterior.”

A diferença pode parecer singela, porém suas consequências jurídicas são manifestas: enquanto o artigo 20, § 4º, do CPC/73 disciplinava os honorários sucumbenciais devidos a favor da parte que vencia a Fazenda Pública (ou seja, do particular), o artigo 85, § 3º, do CPC/15 disciplina os honorários em todas as causas em que a Fazenda Pública figura como parte (isto é, no cenário de vitória ou derrota fazendária).

Esse é o motivo pelo qual, sob a égide do CPC/73, poder-se-ia admitir que os honorários sucumbenciais devidos à PGFN continuavam sendo regidos pelo Decreto-Lei nº 1.025/69. Após a entrada em vigor do novel diploma de ritos, não há qualquer dúvida que os honorários devidos à Fazenda Pública, em qualquer cenário, passaram a ser regulados pelo artigo 85, § 3º, da Lei nº 13.105/15.

Importante destacar que a revogação ora defendida também foi alvo de debate em [texto assinado por Igor Mauler Santiago](#), publicado nesta **Conjur** ainda em 2017. Naquela oportunidade, o autor defendeu, com toda razão, que os encargos teriam sido revogados

“seja por estarmos diante de um código, que por definição regula exhaustivamente a matéria processual (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, artigo 2º, parágrafo 1º, in fine), seja porque o artigo 85, parágrafo 3º, do CPC/2015 trata especificamente das ações em que as Fazendas Públicas são parte (conflito de lei especial anterior com lei especial posterior, ambas de idêntica hierarquia, com prevalência desta última)”.

Portanto, mesmo considerando que os encargos legais devidos à PGFN não possuem natureza tributária de taxa, mas sim de honorários sucumbenciais, ainda assim sua cobrança na forma do Decreto-Lei nº 1.025/69 deveria ser invalidada, uma vez que o percentual de 20% ultrapassa os limites instituídos pelo artigo 85, § 3º, do CPC/15.

Fonte: <https://conjur.jumps.com.br/2024-fev-27/reforma-do-processo-tributario-e-bom-momento-para-debater-os-encargos-legais-devidos-a-pgfn/>