

**Título: Sincretismo processual na cobrança do crédito tributário: a garantia do débito oferecida em ação antiexacional.**

**Autor: Luis Claudio Ferreira Cantanhêde.**

**Luis Claudio Ferreira Cantanhêde**  
Doutor e Mestre em Direito pela PUC/SP  
Professor do IBET  
Pesquisador do grupo de estudos de Processo Tributário Analítico do IBET  
Procurador do Estado de São Paulo

**1. A tutela jurisdicional executiva e a solução do conflito de inadimplência**

Qualquer análise que se pretenda processual no âmbito da ciência do Direito deve pautar-se por uma perspectiva instrumental. Falar em instrumento é apontar para algo que serve a uma finalidade que lhe é exterior, aspecto esse inerente ao processo — ferramenta para a solução de conflitos de interesses entre sujeitos de uma relação jurídica de direito material.

Desta perspectiva de análise não pode escapar a execução fiscal, demanda cujo regime jurídico está especificamente voltado a solucionar um conflito muito peculiar surgido no desenrolar do ciclo de positivação da obrigação tributária: o que decorre da omissão do sujeito passivo em promover o pagamento do tributo já devidamente individualizado pela via do lançamento/autolancamento.

No fluxo de positivação da obrigação tributária<sup>1</sup> fica logo evidente que o Fisco detém prerrogativas decorrentes do exercício de atividade administrativa e que não estão ao alcance do particular, resumíveis, tais prerrogativas, às ideias de imperatividade e de coatividade.

Pela imperatividade, o Fisco tem o poder de impor àqueles indicados pela lei, independentemente de sua vontade, o dever de recolher tributo<sup>2</sup>. A coatividade, de outro lado, caracteriza-se pelo poder do Fisco de atuar em ordem a induzir o devedor tributário

---

<sup>1</sup> Refere-se a fluxo de positivação da obrigação tributária como expressão do caminho percorrido pela dinâmica normativa tributária desde a instituição do tributo até a sua extinção.

<sup>2</sup> Diferentemente do que se dá nas relações entre sujeitos privados, em que a obrigação, ou decorre de ato ilícito, ou da manifestação de vontade, no campo tributário, o cidadão, mesmo sem cometer qualquer ilicitude e sem aquiescer com o dever, se vê na posição de devedor, sujeito a uma obrigação de pagar quantia certa que grava o seu patrimônio.

a cumprir o dever que lhe foi imposto imperativamente, lançando mão de instrumentos comumente chamados de "meios indiretos de cobrança", conceito que abarca, entre outros institutos jurídicos, a exigência de certidão de regularidade fiscal, o protesto e a inscrição do nome do devedor em cadastros públicos de inadimplência.

Caso a atuação fiscal coativa seja ineficaz, resta ao Fisco buscar a satisfação do seu direito subjetivo por meio da tutela jurisdicional executiva. Por faltar à atuação administrativa no âmbito tributário o requisito da autoexecutoriedade, o Fisco, sabe-se, não pode invadir o patrimônio do devedor para promover a expropriação forçada, precisando valer-se do Estado-juiz para concretizar esse escopo.

É por meio da prestação da tutela jurisdicional executiva que o Poder Judiciário vai solucionar esse específico conflito, o da inadimplência do crédito tributário, dando ensejo, porque devidamente provocado em decorrência do exercício do direito de ação executiva, à relação processual correspondente, regulada pela Lei de Execuções Fiscais, a Lei Federal nº 6.830/80<sup>3</sup>.

Por se voltar à efetivação de um direito subjetivo e não ao seu acertamento, a tutela jurisdicional executiva é prestada mediante a prática de atos que visam a implementar, no plano material, o pagamento do crédito tributário com a expropriação forçada do patrimônio do devedor inadimplente.

Convém, entretanto, deixar claro que a prestação da tutela jurisdicional executiva impõe que o crédito esteja inscrito em dívida ativa, pressupondo a realização de um controle de sua legalidade em ordem a atestar sua certeza, liquidez e exigibilidade, o que é certificado com a emissão da certidão da dívida ativa, título executivo extrajudicial que deve instruir a petição inicial do processo executivo fiscal.

Porque ainda não há no ordenamento jurídico nacional a previsão da execução fiscal administrativa, constitui a expropriação forçada voltada ao adimplemento dos créditos tributários reserva do Judiciário. Consequentemente, o único conflito que impõe ao Estado-fisco lançar mão do exercício do direito de ação é aquele decorrente do inadimplemento do crédito tributário, caracterizando a noção de processualidade tributária exacional.

## **2. O peculiar sincretismo processual na cobrança do crédito tributário – ação antiexacional e depósito em dinheiro do montante controvertido.**

---

<sup>3</sup> Regem essa relação jurídica de cunho processual, supletivamente, as previsões constantes do Código de Processo Civil, tendo em vista a expressa previsão do art. 1º da Lei 6.830/80.

Como visto, a expropriação forçada para a cobrança do crédito tributário depende da instauração de uma relação jurídica processual autônoma e específica, que se denomina execução fiscal.

Neste tópico, todavia, pretende-se desfazer a relação biunívoca identificada entre a inadimplência do crédito tributário e a solução processual pela via da execução fiscal, o que se fará abordando um fenômeno recorrente no âmbito do processo tributário: o do sincretismo processual na prestação da tutela jurisdicional executiva, aquela voltada a implementar a realização do crédito tributário com a expropriação forçada do patrimônio do devedor.

Abordar o sincretismo na cobrança como situação recorrente pode soar estranho a quem não seja afeito à pragmática do processo tributário, uma vez que a prestação da tutela jurisdicional executiva está intimamente relacionada ao processo de execução fiscal, que pressupõe o título executivo extrajudicial denominada certidão da dívida ativa. Como, então, é viável falar em sincretismo se há previsão de relação processual exclusivamente voltada à realização do crédito tributário?

Sincretismo é expressão que representa a instrumentalização de diversas espécies de tutelas jurisdicionais no âmbito de uma única relação processual. É a tônica atual do processo civil brasileiro, em que as tutelas jurisdicionais voltadas à garantia, ao accertamento e à realização do direito são veiculadas em um único processo.

É o que se dá, *exempli gratia*, nas demandas antiexacionais preventivas e repressivas, em que a tutela provisória de natureza cautelar é concedida no mesmo processo em que o direito é acertado. Nas reparatórias (ação de repetição do indébito tributário), a mesma relação processual define o indébito tributário (direito vindicado) e abrange a realização desse direito mediante a instauração do cumprimento de sentença para a restituição do indébito.

Mas não é a esse sincretismo (que nomeamos ordinário para contrapô-lo àquele que se manifesta na cobrança do crédito tributário, que ousamos denominar especial) que nos referimos. Aqui nos interessa a peculiar perspectiva desse fenômeno em que não haverá a formação de um título executivo judicial com expresso comando condenatório a ser objeto de cumprimento de sentença no contexto da mesma relação processual em que foi formado.

Referimo-nos à hipótese em que o crédito a ser realizado é o tributário e sua satisfação dar-se-á pela expropriação forçada do patrimônio do devedor no âmbito de um

processo antiexacional julgado improcedente. E aqui assoma a peculiaridade distintiva do sincretismo na cobrança do crédito tributário: ele se dá no âmbito processual de uma demanda antiexacional improcedente, à míngua de qualquer condenação expressa a favor do requerido (o Fisco).

Esse sincretismo peculiar, como é de se imaginar, não ocorre em qualquer situação. Ao contrário, somente far-se-á presente em um contexto específico: sendo próprio dos processos antiexacionais preventivos ou repressivos, exige que o autor da demanda (sujeito passivo da obrigação tributária) deposite o montante integral da obrigação tributária, uma vez que nesses casos os valores em questão deixam de estar à sua disposição (sujeito passivo da obrigação tributária) e passam a ter destinação atrelada ao desfecho da demanda<sup>4</sup>.

Impõe-se, ainda, como segundo requisito a improcedência do pedido, pois nessa hipótese o montante depositado será convertido em renda do ente tributante e a obrigação tributária extinta, de modo que em uma única relação processual serão exercidas as atividades de cognição e de realização do crédito tributário. Satisfeitos esses pressupostos, exsurge a especial hipótese de sincretismo na cobrança do crédito tributário.

Notoriamente vantajoso para o Fisco, à medida em que várias etapas do procedimento de cobrança do crédito tributário via título executivo extrajudicial e ajuizamento de execução fiscal são suplantadas<sup>5</sup>, não deixa de ser uma opção muito interessante para o contribuinte, que disporá da suspensão da exigibilidade do crédito tributário<sup>6</sup> com todos os efeitos dessa condição decorrentes, *exempli gratia*: certidão de

---

<sup>4</sup> "A 1ª Seção desta Corte tem entendimento consolidado segundo o qual a movimentação de valores judicialmente depositados, em atendimento ao disposto no art. 151, II, do CTN, fica condicionada ao trânsito em julgado da demanda à qual vinculados." (AgInt no TP 178/SP, Rel. Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13/06/2017, DJe 21/06/2017)

Paulo Cesar Conrado vê na hipótese a expressão de uma execução passiva, *in verbis*: "Para além dos estímulos potencialmente geradores de pagamento – instrumentos que, insista-se, supririam, se bem sucedidos, à cobrança executiva –, é possível enxergar executividade de origem passiva. Nesse escaninho, devemos depositar os casos em que, proposta medida antiexacional, o sujeito passivo debate o crédito fazendário e, ao mesmo tempo, garante sua satisfação. É o que ocorre, por exemplo, quando, nos domínios tributários, o contribuinte ajuíza ação anulatória e em seu bojo deposita o montante integral do crédito debatido. É sabido que, em situações como essa, suspensa a exigibilidade do crédito, a Fazenda não pode propor execução. A questão, por lógica, vai além dessa afirmação, porém: a satisfação do crédito já se encontra assegurada pelo depósito, funcionando a ação anulatória, conquanto antiexacional, como suporte executivo; basta para que essa eficácia antagônica se concretize que o contribuinte saia definitivamente derrotado na demanda, hipótese em que, sabe-se, o valor depositado é revertido em favor da Fazenda." (CONRADO, Paulo Cesar. *Execução Fiscal*. São Paulo: Noeses, 2020. Item 13.4)

<sup>5</sup> A expropriação forçada ocorrerá logo em seguida ao trânsito em julgado da decisão de improcedência da demanda, quando o valor depositado será convertido em renda no caso de improcedência, sem que se cogite da propositura de execução fiscal ou mesmo de cumprimento de sentença.

<sup>6</sup> CTN, Artigo 151 - "Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: (...) II – o depósito do seu montante integral".

regularidade fiscal, suspensão de medidas coativas de cobrança (protesto, inscrição em cadastros de inadimplência). Em contrapartida arcará com o ônus de não dispor mais do montante depositado, cuja sorte dependerá do que vier a ser decidido no processo.

Uma vez que o depósito integral e em dinheiro consiste em causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário, o Fisco, a rigor, sequer poderá cogitar do ajuizamento de execução fiscal ou mesmo da inscrição do crédito tributário em dívida ativa, caso aquele os anteceda, pelo que não é equivocado asseverar que a prestação da tutela jurisdicional executiva (expropriação forçada) na hipótese prescinde tanto do ajuizamento da execução fiscal quanto da existência mesmo de um título executivo extrajudicial.

E aqui escancara-se mais uma peculiaridade desse sincretismo: a cobrança judicial do crédito tributário no bojo do processo antiexacional preventivo ou repressivo com depósito integral, além de prescindir da existência da certidão de dívida ativa, também dispensa a existência de uma decisão judicial de cunho condenatório.

Como o sincretismo emana exclusivamente do interesse do autor em realizar o depósito do montante integral do crédito tributário, vale sublinhar outro relevante benefício para o devedor que opta por discutir o tributo depositando o seu montante integral: a cessação da responsabilidade pelos juros de mora e pela atualização monetária incidentes sobre o crédito tributário<sup>7</sup>.

Sopesados ônus e bônus, para aqueles contribuintes que disponham da quantia necessária para o depósito do montante integral do crédito tributário, há evidentes vantagens, sendo, portanto, recomendável que o façam, pois, ao cabo do processo, em qualquer hipótese<sup>8</sup>, a obrigação tributária restará extinta, seja pelo reconhecimento de sua nulidade, seja pela conversão em renda do valor depositado.

---

<sup>7</sup> Lei 6.830/80, Artigo 9º, §4º - "Somente o depósito em dinheiro, na forma do art. 32, faz cessar a responsabilidade pela atualização monetária e juros de mora".

<sup>8</sup> Ressaltamos que até na hipótese de extinção do processo sem apreciação do mérito, havendo depósito, esse valor deve ser convertido em renda para o Fisco, posição que, por exemplo, encontra guarida em julgamentos do Superior Tribunal de Justiça, a exemplo do quanto decidido nos Embargos de Divergência nº 479.725/BA: "*O depósito judicial efetuado para suspender a exigibilidade do crédito tributário é feito também em garantia da Fazenda e só pode ser levantado pelo depositante após sentença final transitada em julgado em seu favor*"; No mesmo sentido tem-se ainda os Embargos de Divergência nº 813.554/PE, que textualmente expõe a posição da 1ª Seção do STJ: "*2. A Primeira Seção firmou entendimento de que, mesmo sendo extinto o feito sem julgamento do mérito, os depósitos para suspensão da exigibilidade do crédito tributário devem ser convertidos em renda da Fazenda Pública e não levantados pelo contribuinte.*" (EREsp 813.554/PE, Rel. Ministra ELIANA CALMON, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/10/2008, DJe 10/11/2008)

### **3 - O peculiar sincretismo na cobrança do crédito tributário – cogitando de hipóteses além do depósito judicial do valor integral e em dinheiro.**

Como visto, o peculiar sincretismo caracterizado pela prestação da tutela jurisdicional executiva no âmbito de uma ação antiexacional improcedente independentemente de título executivo e de ajuizamento de execução fiscal apresenta-se em um contexto especial que exige processo antiexacional preventivo ou repressivo improcedente e depósito do montante integral da obrigação tributária.

Eis o caráter especial do sincretismo aqui tratado: em uma única relação processual são exercidas as atividades de cognição e de realização do crédito tributário, solucionando-se, no mesmo processo, os conflitos acerca da legitimidade do tributo e de sua inadimplência.

São notórias as vantagens decorrentes desse sincretismo: a efetividade na cobrança é evidente, pois o Fisco, no caso de improcedência, é agraciado, nos mesmos autos, com a tutela jurisdicional executiva, uma vez que o valor depositado, que já se encontrava fora da esfera de disponibilidade do contribuinte, é expropriado com a sua conversão em renda; o contribuinte, de outra senda, além de gozar, desde logo e independentemente de qualquer decisão judicial concessiva de tutela provisória, do efeito suspensivo da exigibilidade do crédito tributário, também se vê a salvo dos efeitos da mora, deixando de responder, desde o momento do depósito, pelos juros e pela correção monetária.

Diante de tantos ganhos de efetividade, servindo uma mesma e única relação processual como firme instrumento de solução de conflitos de interesse, seja o decorrente da alegação da ilegitimidade do tributo, plasmado na petição inicial, seja aquele atinente à inadimplência de obrigação tributária exigível, trazido ao processo através do depósito, inevitável questionar se não é viável que essa mesma hipótese de sincretismo aplique-se a outras situações em que se dá a garantia do crédito no bojo de um processo antiexacional.

Parece-nos que a resposta deve, necessariamente, passar pela verificação de situações em que os benefícios experimentados pelo contribuinte assemelhem-se àqueles decorrentes do depósito integral e que a garantia apresentada fique atrelada ao desfecho do processo, saindo da disponibilidade do sujeito passivo do crédito tributário, autor da demanda antiexacional, apresentando-se, ainda, de rápida e fácil liquidação, com o que restariam acautelados os interesses do fisco, outro polo da relação jurídico-tributária.

No contexto atual, mormente após a vigência do Código de Processo Civil de 2015, as garantias que assomam aptas à satisfação desses requisitos são a fiança bancária e o seguro garantia. Isso já se apresenta no enunciado do artigo 835, §2º do Código de Processo Civil<sup>9</sup>, que é expresso ao assertar que a fiança bancária e o seguro garantia judicial equiparam-se a dinheiro.

Posto que a equiparação seja para fins de substituição da penhora, considerando a grande liquidez destas modalidades de garantia do crédito tributário, não soaria despropositado pensá-la para outras finalidades, como a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

É cediço que a jurisprudência dominante do Superior Tribunal de Justiça é contrária a este entendimento<sup>10</sup>, o que, pelo menos até o presente momento, é bastante festejado pelas Fazendas Públicas, uma vez que, figurando — a fiança e o seguro — como contracautelas, à míngua de decisão concedendo tutela cautelar, veem-se autorizados a adotar todas as medidas voltadas à cobrança do crédito, sejam judiciais, sejam extrajudiciais.

Todavia, esse cenário pode mudar caso se perceba que a equiparação traria a possibilidade de execução da garantia nos autos do processo antiexacional improcedente, sem a necessidade de inscrição em dívida ativa, ajuizamento de execução fiscal, traslado da garantia para estes autos e abertura de prazo para oposição de embargos.

Sem dúvida haveria um relevante ganho de efetividade na cobrança do crédito tributário, a troco do contribuinte ter a seu favor a suspensão da exigibilidade do crédito tributário sem a necessidade da concessão de tutela provisória, tão só por contratar fiança bancária ou seguro garantia judicial e apresentá-los nos autos.

---

<sup>9</sup> Artigo 835. A penhora observará, preferencialmente, a seguinte ordem:

I - Dinheiro, em espécie ou em depósito ou aplicação em instituição financeira;

(...)

§2º Para fins de substituição da penhora, equiparam-se a dinheiro a fiança bancária e o seguro garantia judicial, desde que em valor não inferior ao do débito constante da inicial, acrescido de trinta por cento.

<sup>10</sup> TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. CAUÇÃO E EXPEDIÇÃO DA CPD-EN. POSSIBILIDADE. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ART. 151 DO CTN. INEXISTÊNCIA DE EQUIPARAÇÃO DA FIANÇA BANCÁRIA AO DEPÓSITO DO MONTANTE INTEGRAL DO TRIBUTO DEVIDO PARA FINS DE SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE. SÚMULA 112/STJ. VIOLAÇÃO AO ARTIGO 535, II, DO CPC, NÃO CONFIGURADA. MULTA. ARTIGO 538 DO CPC. EXCLUSÃO.1. A fiança bancária não é equiparável ao depósito integral do débito exequendo para fins de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, ante a taxatividade do artigo 151 do CTN e o teor do Enunciado Sumular nº 112 desta Corte... (Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008. (REsp 1156668/DF, relator ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/11/2010, DJe 10/12/2010)

Haja vista que o contribuinte gozaria imediatamente dos benefícios da suspensão de exigibilidade, como são menos custosas que o dinheiro depositado, é natural que sejam utilizadas em maior escala, amplificando os efeitos benéficos de redução de litigiosidade para além dos lindes da relação jurídico-tributária conflituosa.

O sincretismo na cobrança do crédito tributário, que é peculiar por viabilizar a solução do conflito de inadimplência no âmbito de um processo antiexacional em que ele sequer está posto na petição inicial, amplificado para abranger outras espécies de garantia como o seguro e a fiança, tem potencial para funcionar como importante fator na diminuição do número de execuções fiscais, contribuindo, conseqüentemente, para a política de redução de litigiosidade e melhoria da qualidade da prestação jurisdicional.

Diante desse quadro, reforça-se o argumento em prol da alteração do entendimento jurisprudencial que hoje não admite equiparação entre fiança, seguro e dinheiro para fins de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Não há dúvidas de que o contexto é de suma importância para a interpretação jurídica, de modo que a efetividade alcançada com a ampliação do sincretismo na cobrança do crédito tributário ostenta fortíssimo poder persuasivo.

Nesse caso, não é só o Fisco (Executivo) que experimenta vantagem, mas também e principalmente o Poder Judiciário, que se deparará com uma única relação processual a solucionar os conflitos de interesse surgidos no plano do direito material.

Aos contribuintes, sobriaria a tranquilidade de litigar sem sofrer medidas de cobrança. Todos saem ganhando. Mais resultado com menos dispêndio é a fórmula da eficiência, que, no processo, se traduz com efetividade.

#### **4 – Peculiar sincretismo e defesa do contribuinte – a utilização da impugnação rescisória.**

Não há dúvidas que a opção pelo sincretismo na cobrança do crédito tributário traz inúmeros ganhos de eficiência ao Estado, tanto no que concerne à efetividade na cobrança do crédito tributário, quanto no que concerne à política de gestão do Poder Judiciário.

Há também benefícios relevantes para os contribuintes, dado que discutem a legitimidade da cobrança sem o risco de sofrer medidas coativas ou expropriatórias. E, neste âmbito, não se pode esquecer que a instrumentalidade e a efetividade processual

estão à serviço, também, da garantia de ampla defesa e contraditório, o que impõe cogitar acerca da defesa do contribuinte no âmbito dessa cobrança sincrética.

Destarte, mister trazer à baila a possibilidade do sujeito passivo da obrigação tributária derrotado na demanda antiexacional lançar mão da impugnação rescisória, prevista no artigo 525, §§1º, inciso III, e 12 do Código de Processo Civil, quando se vir diante do cumprimento de sentença para conversão em renda do depósito ou execução da garantia fidejussória<sup>11</sup>.

É cediço que esta mesma previsão consta do artigo 535 daquele Código, que trata do cumprimento de sentença que reconhece obrigação de pagar quantia certa pela Fazenda Pública, de modo que o princípio da isonomia, ao preconizar tratamento equitativo entre as pessoas sempre que não houver fator razoável de discriminação, por si sustenta o reconhecimento da legitimidade de sua utilização também pelo sujeito passivo na execução sincrética.

Mas não é só isso, o próprio fundamento teleológico do sincretismo processual sustenta essa aplicação, pois o entendimento contrário à possibilidade aventada importaria o ajuizamento de uma ação rescisória pelo sujeito passivo da obrigação tributária, ainda que a decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) reconhecendo a inconstitucionalidade do tributo tenha sido proferida antes do trânsito em julgado da decisão que julgou improcedente a ação anulatória (cujo objeto coincide com aquele tratado no julgamento do STF que afeta a resolução dada no caso individual).

Mister, ainda, ter em conta que se não fosse a possibilidade da execução imediata da garantia no âmbito do processo antiexacional preventivo ou repressivo, o Fisco deveria prosseguir o iter de cobrança por meio da inscrição do crédito tributário em dívida ativa, extração da competente certidão, ajuizamento de execução fiscal, oportunidade em que

---

<sup>11</sup> Art. 525. Transcorrido o prazo previsto no art. 523 sem o pagamento voluntário, inicia-se o prazo de 15 (quinze) dias para que o executado, independentemente de penhora ou nova intimação, apresente, nos próprios autos, sua impugnação.

§ 1º Na impugnação, o executado poderá alegar:

(...)

III - inexecuibilidade do título ou inexigibilidade da obrigação;

(...)

§ 12. Para efeito do disposto no inciso III do § 1º deste artigo, considera-se também inexigível a obrigação reconhecida em título executivo judicial fundado em lei ou ato normativo considerado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, ou fundado em aplicação ou interpretação da lei ou do ato normativo tido pelo Supremo Tribunal Federal como incompatível com a Constituição Federal, em controle de constitucionalidade concentrado ou difuso.

ao devedor, agora executado, poderia alegar a inconstitucionalidade da cobrança pela via dos embargos à execução fiscal, ou, ainda, em exceção de pré-executividade<sup>12</sup>.

Derradeiramente, pode-se levantar contra a tese aqui aventada a impossibilidade de se cogitar de cumprimento de uma decisão de improcedência, o que inviabilizaria o uso, pelo devedor (contribuinte), da impugnação rescisória, cabível apenas neste específico contexto.

Ocorre que, contra este argumento, convoca-se orientação adotada no Superior Tribunal de Justiça que já reconheceu a viabilidade de cumprimento de decisões de improcedência, conforme se vê no julgamento do recurso especial nº 1.481.117/PR, em cujo voto foi afirmado, naquilo que interessa para o objeto do presente artigo:

*"Nos termos do art. 475-N, I, do Código de Processo Civil, introduzido pela Lei nº 11.232/2005, considera-se título executivo judicial "a sentença proferida no processo civil que reconheça a existência de obrigação de fazer, não fazer, entregar coisa ou pagar quantia". Assim, as sentenças que, mesmo não qualificadas como condenatórias, ao declararem um direito, atestem, de forma exauriente, a existência de obrigação certa, líquida e exigível, são dotadas de força executiva. (...) Referido dispositivo processual aplica-se também às sentenças declaratórias que, julgando improcedente o pedido do demandante, reconhecem a existência de obrigação do autor em relação ao réu da demanda, independentemente de constar na contestação pedido de satisfação de crédito, legitimando o réu a propor o cumprimento de sentença (...)".<sup>13</sup>*

A despeito de aludir ao contexto do Código de Processo Civil revogado, exsurge evidente que o vigente traz previsão em tudo similar àquela, pois no artigo 515, inciso I do CPC/2015 está expresso que configuram títulos executivos judiciais "*as decisões proferidas no processo civil que reconheçam a exigibilidade de obrigação de pagar quantia, de fazer, de não fazer ou de entregar coisa*", não constituindo, portanto, qualquer aberração ver no procedimento de conversão do depósito em renda ou da execução de garantia fidejussória nos processos antiexacionais improcedentes um verdadeiro cumprimento de sentença que reconhece a exigibilidade do crédito tributário.

Sendo assim, por qualquer ângulo que se veja a questão, apresenta-se desarrazoada qualquer interpretação que não admita ao sujeito passivo, no cumprimento de sentença instaurado no contexto do peculiar sincretismo aqui tratado, lançar mão do

---

<sup>12</sup>Danilo Monteiro de Castro, com mestria, defende essa possibilidade, admitindo os embargos à execução fiscal e/ou a exceção de pré-executividade com efeitos rescisórios ainda que a decisão do Supremo Tribunal Federal tenha sido proferida após o trânsito em julgado da ação antiexacional improcedente. Vide: CASTRO, Danilo Monteiro de. Coisa julgada e a desnecessidade de ação rescisória proposta pelo contribuinte quando o crédito tributário ainda estiver em cobrança (Execução fiscal). In: Processo Tributário Analítico, Coisa julgada. CONRADO, Paulo Cesar; ARAÚJO, Juliana Furtado Costa, Coord., 1ª edição, volume IV. São Paulo: Noeses, 2019.

<sup>13</sup> REsp 1481117/PR, rel. ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, 3ª TURMA, julgado em 3/3/2015, DJe 10/3/2015.

instituto da impugnação rescisória sempre que houver decisão do STF prolatada antes do trânsito em julgado da decisão de improcedência da ação antiexacional, isso porque, no caso em que a decisão da Suprema Corte for posterior, há ser ajuizada ação rescisória, tudo por força do disposto nos §§14 e 15 do artigo 525 do Código de Processo Civil<sup>14</sup>.

## CONCLUSÃO

A título de conclusão, cabe ressaltar que o peculiar sincretismo se caracteriza pela prestação da tutela jurisdicional executiva no âmbito de uma ação antiexacional improcedente, sem, portanto, cogitar-se do ajuizamento de execução fiscal.

Os pressupostos que viabilizam esse especial modo de "cobrança" do crédito tributário são: (i) processo antiexacional preventivo ou repressivo, (ii) garantia do crédito tributário discutido por meio de depósito do montante integral da obrigação tributária, apresentação de fiança bancária ou seguro garantia e (iii) improcedência da demanda, quando então os valores depositados serão convertidos em renda do ente tributante ou executadas as garantias fidejussórias com a consequente extinção da obrigação.

O fenômeno, ao cabo, caracteriza-se pela solução, em uma única relação processual, dos conflitos atinentes à legitimidade do crédito tributário e à sua inadimplência, modelo que apresenta notórios ganhos de efetividade para as partes (fisco e sujeito passivo da obrigação tributária), além de outros que transcendem os lindes subjetivos da relação jurídico-tributária conflituosa, espraiando-se por todo o ordenamento, haja vista que sua ampliação atua em prol da política de redução de litigiosidade e da melhoria da qualidade da prestação jurisdicional na exata medida em que contribui para a diminuição do ajuizamento de execuções fiscais.

---

<sup>14</sup> Art. 525. Transcorrido o prazo previsto no art. 523 sem o pagamento voluntário, inicia-se o prazo de 15 (quinze) dias para que o executado, independentemente de penhora ou nova intimação, apresente, nos próprios autos, sua impugnação.

(...)

§ 14. A decisão do Supremo Tribunal Federal referida no § 12 deve ser anterior ao trânsito em julgado da decisão exequenda.

§ 15. Se a decisão referida no § 12 for proferida após o trânsito em julgado da decisão exequenda, caberá ação rescisória, cujo prazo será contado do trânsito em julgado da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal.