

Autolançamento no ISSQN: Implicações quanto à prova em sede de embargos à execução fiscal

Self-assessment of ISSQN (Tax on Services of Any Nature): Implications regarding proof in tax enforcement proceedings

Maria Eloisa Vieira Belém

Graduada em Ciências Jurídicas pela PUC/SP
Advogada especializada em Direito Tributário
Instituição: Universidade Cândido Mendes
e Procuradora do Município de Diadema
Endereço: São Paulo, São Paulo, Brasil
E-mail: eloisa.vieira@diadema.sp.gov.br

RESUMO

O presente trabalho acadêmico dedica-se à análise da dicotomia jurídica estabelecida entre o instituto do autolançamento no Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) e a subsequente alegação de cerceamento de defesa, tanto em âmbito administrativo quanto judicial, por parte do contribuinte inadimplente. Baseado na análise de um caso concreto envolvendo uma execução fiscal contra instituição financeira, busca-se delinear os contornos legais e processuais que legitimam a cobrança do crédito tributário quando este decorre da declaração espontânea do próprio sujeito passivo, sem a prévia instauração de um processo administrativo de fiscalização (ação fiscal). A pesquisa explora a natureza constitutiva do crédito gerado pela declaração não quitada, a presunção de certeza e liquidez da Certidão de Dívida Ativa (CDA), e a distribuição do ônus probatório nos embargos à execução fiscal, particularmente em face da falta de especificação das rubricas contábeis questionadas pelo devedor. Argumenta-se que o autolançamento, ao dispensar a atuação fiscal prévia de ofício, impõe ao contribuinte um dever de coerência e de comprovação dos fatos modificativos ou extintivos de seu débito, tornando insubsistente a arguição de cerceamento de defesa pela ausência de prova técnica ou de processo administrativo, quando não há questionamento oportuno e documentado da base de cálculo declarada.

Palavras-chave: Autolançamento; Cerceamento de Defesa; ISSQN; Execução Fiscal; Crédito Tributário; Ônus da Prova.

ABSTRACT

This academic paper is dedicated to the in-depth analysis of the legal dichotomy established between the institute of self-assessment (*autolançamento*) concerning the Service Tax (*Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza* – ISSQN) and the subsequent claim of denial of defense (due process violation), both administratively and judicially, raised by the non-compliant

taxpayer. Based on the analysis of a specific case involving a fiscal execution against a banking institution, the study aims to delineate the legal and procedural limits that legitimize the collection of tax credit when it derives from the spontaneous declaration of the liable party itself, without the prior institution of an administrative inspection process. The research explores the constitutive nature of the credit generated by the unpaid declaration, the presumption of certainty and liquidity of the Certificate of Debt Enrollment (CDA), and the distribution of the burden of proof in fiscal execution defenses, particularly in the face of the lack of specification of the accounting entries questioned by the debtor. It is argued that self-assessment, by dispensing with prior official fiscal action, imposes upon the taxpayer a duty of coherence and the obligation to prove fact-modifying or extinguishing his debt, thus making the plea of denial of defense unsubstantiated due to the lack of technical evidence or administrative proceedings, when there is no timely and documented challenge to the declared assessment basis.

Keywords: Self-Assessment; Denial of Defense; ISSQN; Fiscal Execution; Tax Credit; Burden of Proof.

METODOLOGIA

A metodologia a ser empregada é a pesquisa teórico-conceitual, baseada na análise da legislação federal específica, notadamente o Código Tributário Nacional, a Lei de Execuções Fiscais e o Código de Processo Civil. Será empregada uma abordagem dedutiva, partindo dos princípios gerais do Direito Tributário (lançamento, legalidade) para a análise específica do caso do ISSQN e do autolançamento perante a garantia constitucional da ampla defesa, permitindo um desenvolvimento detalhado e sustentado das razões que consubstanciam a higidez da cobrança fiscal, tomando-se por base a defesa do crédito público.

O objetivo geral do presente trabalho é examinar a validade da Certidão de Dívida Ativa fundamentada em autolançamento de ISSQN não pago e as implicações jurídicas da alegação de cerceamento de defesa feita pelo contribuinte executado.

Observados os critérios metodológicos apontados acima, é certo que os objetivos específicos incluem: a) analisar o conceito e os efeitos do autolançamento na formação do crédito tributário; b) discutir a aplicação do ônus da prova nos embargos à execução fiscal quando o objeto da cobrança é um tributo declarado; c) avaliar a legitimidade da recusa de produção de provas, como a pericial contábil, quando o contribuinte não especifica a base factual de sua impugnação.

Aliado às técnicas empregadas, houve, para elaboração deste trabalho, o apoio tecnológico da inteligência artificial que ofereceu suporte à melhor estruturação do texto e à organização de

ideias, sem implicar em alteração do conteúdo e objeto, não refletindo na essência do labor autoral, quer no tocante ao desenvolvimento temático, quer no tocante à conclusão alcançada a partir da conexão de ideias.

1. INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização e Relevância do Tema

O Direito Tributário brasileiro, estruturado nas normas gerais ditadas pelo Código Tributário Nacional (CTN), estabelece mecanismos claros para a constituição do crédito tributário, sendo um dos mais relevantes o lançamento. Entre as modalidades de lançamento, o autolançamento, ou lançamento por homologação, assume papel central na arrecadação de tributos incidentes sobre operações de grande volume, como o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), especialmente quando devido por grandes prestadores de serviços, como as instituições financeiras. Nesses casos, a dinâmica tributária pressupõe a colaboração ativa do contribuinte, que deve apurar, declarar e recolher o tributo, incumbindo ao Fisco apenas o monitoramento e a eventual homologação tácita ou expressa.

Ocorre que, no contexto de uma execução fiscal movida pela Fazenda Pública para cobrança de débitos oriundos de ISSQN declarado e não pago, as instituições financeiras frequentemente apresentam embargos à execução, arguindo a nulidade do título executivo ou o cerceamento de defesa. A peça judicial que serve de base a este estudo revela justamente esse embate: o contribuinte alega cerceamento de defesa, ante o julgamento antecipado da lei, e vícios na Certidão de Dívida Ativa (CDA), enquanto o Fisco Municipal sustenta a legalidade da cobrança, pautada na premissa de que o tributo foi gerado por autolançamento, ou seja, constituído pelo próprio devedor, que o aceitou como tal e não promoveu qualquer ato de cancelamento que obstasse a distribuição de executivo fiscal.

A relevância deste estudo reside na necessidade de equilibrar dois pilares do ordenamento jurídico: de um lado, o direito fundamental à ampla defesa e ao devido processo legal, e de outro, a instrumentalidade do processo de execução fiscal e a presunção de legalidade e veracidade dos atos administrativos tributários. Quando o crédito resulta de autolançamento, a estrutura argumentativa acerca do cerceamento de defesa deve ser profundamente revisitada,

pois a inação do Fisco em instaurar um processo administrativo para apuração é fator inerente ao modo de constituição do crédito escolhido pelo sistema legal. Ademais, o julgamento antecipado da lide, dispensando a fase de produção de provas, encontra-se em total harmonia com a medida adotada pelo contribuinte, de reconhecer o fato gerador e promover o autolancamento, que resultou incontestável.

O problema central que norteia esta análise é: *Em que medida a constituição do crédito tributário por meio do autolancamento, com subsequente inadimplência e inscrição em dívida ativa, infirma a alegação de cerceamento de defesa do contribuinte, especialmente quando este se abstém de fornecer a base fática necessária para a contestação judicial do débito que ele próprio declarou.*

A discussão não se limita à mera comprovação do pagamento, mas se aprofunda na origem do título executivo. A tese do contribuinte busca, tardia e impropriamente, debater a materialidade da dívida e a incidência do ISSQN sobre os serviços por ele prestados, contestando a própria base de cálculo que, meses ou anos antes, ele mesmo havia reconhecido e declarado. A resistência do Fisco, por sua vez, apoia-se na máxima de que a declaração espontânea e não refutada cria uma presunção de veracidade da dívida que só pode ser ilidida por prova robusta a cargo do devedor, conforme a legislação processual e as construções doutrinárias sobre o tema.

Este texto acadêmico está dividido em cinco capítulos. Após esta Introdução, o Capítulo 2 apresentará os fundamentos teóricos sobre o lançamento tributário, com foco na modalidade por homologação e na sua particularidade no âmbito do ISSQN para instituições financeiras. O Capítulo 3 abordará a dinâmica da constituição definitiva do crédito pelo autolancamento e a presunção legal da CDA. O Capítulo 4 concentrar-se-á na análise do cerceamento de defesa, distinguindo o cenário administrativo do judicial e a questão do ônus probatório nos embargos à execução. Finalmente, o Capítulo 5 discutirá a questão da taxatividade da lista de serviços e a coerência do contribuinte em face da declaração espontânea, culminando na Conclusão e nas Referências Bibliográficas.

2. FUNDAMENTOS DOUTRINÁRIOS DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E O ISSQN

2.1 O Lançamento Tributário no Sistema Constitucional

2.1.1 Natureza Jurídica do Lançamento (Art. 142 CTN)

O lançamento, conforme estabelecido pelo artigo 142 do Código Tributário Nacional, é o procedimento administrativo privativo da autoridade competente destinado a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, se for o caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Tal atividade é sabidamente vinculada e obrigatória, não havendo margem de discricionariedade para a autoridade fiscal em relação aos elementos essenciais da obrigação. A função primordial do lançamento é revestir a obrigação tributária, que é uma obrigação *ex lege*, de exigibilidade, transformando-a em algo passível de cobrança imediata pelo Estado.

Importa salientar que, embora o lançamento seja tradicionalmente visto como um ato administrativo declaratório em relação à obrigação tributária preexistente (mera verificação da lei), no contexto específico do autolançamento, ele assume uma característica mista, em que a declaração do contribuinte atua como o *motor* da constituição do crédito. O CTN reconhece, portanto, que a formalização da dívida pode depender de uma ação prévia do sujeito passivo, o que tem profundas implicações na posterior contestação dessa dívida em juízo.

2.1.2 Espécies de Lançamento (Revisão Doutrinária e Legal)

O CTN classifica o lançamento em três modalidades principais, de acordo com o papel desempenhado pelo Fisco e pelo contribuinte. O lançamento de ofício (art. 149, CTN) e o lançamento por declaração (art. 147, CTN) envolvem uma participação direta e ativa da autoridade fiscal na determinação final do tributo. No entanto, o lançamento por homologação (autolançamento), previsto no artigo 150 do CTN, destina-se aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

No lançamento por homologação, o contribuinte não apenas apura a base de cálculo e aplica a alíquota, mas também antecipa o pagamento. A ação do Fisco restringe-se, inicialmente, à fiscalização posterior e à homologação, expressa ou tácita, do procedimento realizado pelo contribuinte, dentro do prazo legal. A especificidade que fundamenta a discussão no caso concreto reside na situação em que o contribuinte *declara* o fato gerador e o montante devido, mas *não* efetua o pagamento. Neste cenário, a declaração constitui inequivocamente o crédito tributário, independentemente da atuação do Fisco. A mera declaração de débito já representa

o preenchimento dos requisitos exigidos para a constituição formal do crédito, conforme o entendimento consolidado no sistema jurídico brasileiro. É neste ponto que a alegação de cerceamento de defesa administrativa pela ausência de processo fiscal formal se torna semanticamente e legalmente frágil, visto que a atividade administrativa (lançamento) já foi, em grande parte, exercida pelo próprio sujeito passivo.

2.2 O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN)

2.2.1 Aspectos Gerais e Competência Municipal

O ISSQN é um imposto de competência municipal, consoante a distribuição de competência definidas na Carta Política vigente, regido pela Lei Complementar nº 116/2003, que estabelece a lista taxativa de serviços sobre os quais pode haver incidência. A cobrança do ISSQN, especialmente em contextos complexos como o de agentes financeiros, está intrinsecamente ligada ao local da prestação do serviço e à materialidade da atividade econômica, gerando debates constantes sobre a interpretação da lista de serviços anexa à LC 116/2003.

Os Municípios possuem autonomia para legislar sobre a alíquota e a forma de cobrança, respeitando os limites da lei complementar federal. No caso em análise, o ISSQN é mensal e se enquadra tipicamente na modalidade de autolançamento, em que o prestador de serviços tem a obrigação de documentar, apurar e recolher o imposto periodicamente, mediante a utilização de sistemas eletrônicos de declaração.

2.2.2 O ISSQN na Atividade Bancária: Complexidade Factual

A tributação dos serviços bancários pelo ISSQN apresenta uma complexidade elevada, dada a extensa variedade e a rápida evolução dos produtos e operações financeiras. A legislação municipal deve espelhar a lista taxativa da Lei Complementar nº 116/2003, sendo vedada a tributação de serviços que não estejam previstos na referida lista, ou que não possam ser considerados serviços por uma interpretação pertinente à essência do serviço.

Contudo, a discussão exaustiva sobre a taxatividade e a eventual interpretação extensiva dos itens da lista, embora juridicamente relevante, é secundária e até mesmo prejudicada no caso de autolançamento não contestado. Se a própria instituição financeira elegeu determinados serviços como tributáveis e os incluiu em sua declaração fiscal, o debate sobre a *natureza* ou a *legalidade* da incidência do ISSQN sobre aqueles itens específicos deve ser acompanhado da

comprovação documental de quais foram, de fato, os serviços declarados. A ausência de apresentação dessa escrita fiscal pelo contribuinte impede a análise de mérito da legalidade, deslocando o foco da discussão para a prova do fato gerador. O autolançamento representa, portanto, um ato de reconhecimento da incidência, que vincula o declarante, a menos que ele comprove falha ou erro na declaração, ônus probatório que lhe incumbe primordialmente.

3. A DINÂMICA DO AUTOLANÇAMENTO E A EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

3.1 Autolançamento e a Constituição Definitiva do Crédito

3.1.1 A Declaração Espontânea do Contribuinte

O núcleo da controvérsia reside na força legal da declaração espontânea do contribuinte. Quando a instituição financeira por meio de seu sistema de escrituração fiscal, através de sistema informatizado o qual tem livre acesso para imputar seus dados, preenche guias e declara o montante de ISSQN devido, essa conduta possui o condão jurídico de constituir definitivamente o crédito tributário. Tal constituição prescinde de qualquer ato formal prévio de lançamento por parte da autoridade fiscal. A declaração equivale ao lançamento efetuado pelo próprio contribuinte.

Este entendimento é fundamental para a defesa do fisco municipal, pois descaracteriza a necessidade de um "processo administrativo de apuração" ou de uma "ação fiscal" prévia à inscrição em Dívida Ativa. A dívida nasce da própria manifestação de vontade do sujeito passivo, que reconhece o fato gerador e quantifica a obrigação. A inadimplência subsequente meramente justifica a inscrição do crédito em dívida ativa, ensejando a emissão da respectiva certidão e, conseqüentemente, a propositura da execução fiscal.

A legislação não exige que, para o autolançamento, o Fisco realize qualquer análise prévia do mérito das declarações feitas pelo contribuinte. O Fisco pode, e deve, realizar a fiscalização *a posteriori*, mas a omissão do pagamento após a declaração já é suficiente para a exigibilidade do crédito ao menos do efetivamente declarado, não obstando a fiscalização para apuração de diferenças ou valores que resultaram omissos, alvo de outras inscrições. Ao menos o valor confessado resulta em inscrição e regular ajuizamento de executivo fiscal.

3.1.2 A Presunção de Certeza e Liquidez da Dívida Ativa (Art. 204 CTN e LEF)

Uma vez inscrito como Dívida Ativa, o crédito tributário goza de presunção relativa de certeza e liquidez, nos termos do artigo 204 do CTN c/c a Lei de Execuções Fiscais (Lei nº 6.830/80). Esta presunção é um pilar do sistema de cobrança da Fazenda Pública e transfere o ônus da prova ao executado. Para ilidir, ou seja, para afastar a validade da CDA, não basta a mera alegação genérica de vício ou nulidade; é imperativa a apresentação do conjunto probatório robusto que demonstre a invalidade da cobrança, seja por erro material na apuração, seja pelo pagamento, seja pela inexistência do fato gerador.

No caso em tela, a CDA deve conter os requisitos formais estabelecidos pelo artigo 202 do CTN e pelo artigo 2º, § 5º, da LEF, incluindo o fundamento legal e o valor do débito. O Fisco municipal demonstrou que os títulos preenchiam tais requisitos, sendo descabida a alegação de nulidade por falta de referência a processo administrativo, visto que a origem da dívida era o autolançamento, e não um auto de infração decorrente de ação fiscal. A clareza quanto à origem dos débitos – "ISS mensal" decorrente de declaração do próprio contribuinte – satisfaz o requisito da ampla defesa, pois permite ao executado contestar exatamente o que ele mesmo informou ao Fisco. Sendo ainda de se ressaltar que o fundamento legal da dívida se encontrava em consonância com os fatos geradores tomados pelo contribuinte, observada sua atividade e ainda observada a alíquota definida na legislação municipal.

3.2 Da alegação da Obrigatoriedade da Ação Fiscal Prévia

A tese do cerceamento de defesa frequentemente se apoia na suposta necessidade de um processo administrativo formal que anteceda a inscrição em Dívida Ativa. Este argumento é improcedente na modalidade de autolançamento.

Quando o tributo é passível de lançamento por homologação e o contribuinte entrega a declaração, reconhecendo o débito, a exigibilidade é imediata. A instauração de um processo administrativo visando lançar *de ofício* só se torna necessária se o contribuinte tivesse recolhido a menor ou se houvesse indícios de fraude ou omissão, situações que demandariam a atuação fiscal para a cobrança da diferença. Todavia, na hipótese de declaração e *não pagamento* integral (como ocorreu no caso analisado), o ato do Fisco é meramente de inscrição e cobrança, visto que o crédito já está constituído. Há, incontestavelmente, valor incontroverso.

A própria essência do autolançamento está em delegar ao contribuinte a apuração primária, desburocratizando e agilizando o processo arrecadatório. Exigir um processo administrativo

formal de apuração (ação fiscal) para uma dívida que o contribuinte já confessou por meio de sua declaração implicaria em grave contrassenso jurídico e sobrecarga desnecessária à Administração Pública. Destarte, a ausência de registro de processo administrativo de apuração do ISSQN é a regra no autolançamento, e não um vício ou causa de nulidade.

4. CERCEAMENTO DE DEFESA: ENFOQUE NA DISTRIBUIÇÃO DO ÔNUS PROBATÓRIO

4.1 O Princípio da Ampla Defesa

O princípio constitucional da ampla defesa, consagrado no artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal, garante aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, o contraditório e os meios e recursos inerentes à defesa. No contexto da execução fiscal, o contribuinte exerce sua defesa primariamente por meio dos embargos à execução.

O debate sobre cerceamento de defesa no processo tributário, contudo, deve ser balizado pela legislação específica e pela distribuição do ônus probatório. A proteção constitucional não implica na obrigatoriedade de produção de toda e qualquer prova requerida, nem tampouco na possibilidade de o executado se eximir de seu dever fundamental de cooperar com a busca da verdade e de apresentar os documentos comprobatórios de suas alegações. O cerceamento só se configura quando a prova indispensável para a defesa, e que não foi oportunamente requerida por desídia da parte, é indeferida sem justo motivo, ou quando uma prova cabível e essencial é vedada.

4.2 Cerceamento de Defesa no âmbito Administrativo: A Questão do Autolançamento

A alegação de cerceamento de defesa na esfera administrativa, como ventilada pelo executado, é frontalmente rechaçada pela própria natureza do autolançamento. Se não houve ação fiscal, se o crédito foi reconhecido e quantificado pelo *próprio* contribuinte, não há que se falar em violação ao contraditório administrativo, pois não houve lançamento *de ofício* que demandasse defesa prévia formal.

A oportunidade de defesa administrativa existiria se o contribuinte, após a declaração, tivesse buscado a retificação ou o cancelamento das guias que considerava indevidas, ou se tivesse impugnado a inscrição da Dívida Ativa dentro do prazo legal, caso houvesse previsão

regulamentar para tanto. Contudo, o que se observa no cenário analisado é o silêncio do contribuinte, seguido do inadimplemento e posterior, e tardia, impugnação judicial da validade do crédito que ele próprio gerou. A ausência de processo administrativo se constitui em uma consequência lógica e legal da modalidade de lançamento exercida.

4.3 Cerceamento de Defesa Judicial: A Prova Pericial e o Ônus Probatório

4.3.1 A Insuficiência Factual na Impugnação

No processo judicial de embargos à execução fiscal, incumbe ao executado o ônus de desconstituir a presunção de legalidade da CDA. Este é um dever processual (art. 373, I, do CPC). No caso de discussões sobre a validade do débito em autolancamento, o executado deve especificar com precisão *quais* serviços ou *quais* rubricas contábeis foram indevidamente incluídas na declaração que gerou o débito, e por quais razões legais a incidência do ISSQN seria inadequada.

A peça exordial do caso indica que o executado limitou-se a reiterar teses genéricas, sem, contudo, apresentar a escrita fiscal ou os documentos que deram origem às guias não pagas. A ausência dessa especificação impede o Fisco de promover uma defesa direcionada e, mais crucialmente, torna *inviável* a produção de prova técnica. A perícia contábil, frequentemente requisitada em casos de execução fiscal, exige uma base documental clara para identificar a matéria tributável impugnada.

4.3.2 A Inutilidade da Prova Técnica (Art. 370 CPC)

O Código de Processo Civil, em seu artigo 370, parágrafo único, confere ao juiz a prerrogativa de indeferir a produção de provas que considerar inúteis ou meramente protelatórias. Na situação em que o contribuinte, ao propor os embargos formula sua tese desacompanhada de documentos pertinentes (balancetes, notas, escrituração fiscal), não apresenta os documentos fiscais que ele próprio gerou e que são o objeto da dívida, tampouco especifica as rubricas controversas, a prova pericial se torna, por definição, inútil, uma vez que não conta com o objeto da investigação ou melhor dizendo do material para realização da análise técnica.

O E. Tribunal *a quo* agiu corretamente ao indeferir ou não considerar o pedido de prova pericial, argumentando que sem os documentos de base e sem a impugnação pontual da declaração, o *expert* não teria como rastrear ou identificar a natureza das receitas que foram autolancadas. A

responsabilidade por fornecer o suporte fático para a perícia recai sobre quem alega o erro, ou seja, o contribuinte. O cerceamento, neste contexto, não decorre do indeferimento da prova, mas sim da *impossibilidade fática* de sua realização pela inação do próprio embargante, sem contar o fato de se tratar de autolançamento, hipótese em que o contribuinte reconhece tratar-se de montante devido, por real ocorrência do fato gerador e de serviço tributável.

4.3.3 A Presunção de Legalidade da CDA e o Ônus do Executado

A manutenção da presunção de veracidade da CDA, combinada com a inércia probatória do executado (de natureza documental), conduz logicamente à improcedência dos embargos. A Fazenda Pública deve, sim, comprovar o lançamento, o que, no autolançamento, é feito pela apresentação da própria declaração ou inscrição em Dívida Ativa decorrente da inadimplência do crédito tributário pelo próprio contribuinte. Uma vez comprovada a materialidade da constituição do crédito (a declaração e a inadimplência), o executado tem o dever de comprovar, por exemplo, o pagamento (fato extintivo) ou o erro na apuração (fato impeditivo do direito do Fisco), mediante prova documental ofertada de plano.

Ao não apresentar os documentos fiscais básicos (os quais, por definição, estavam em sua posse, pois envolveram a emissão de guias próprias e demais documentos contábeis), a instituição financeira falhou em seu dever primordial de provar o fato constitutivo de seu direito (a desconstituição da dívida), conforme dispõe o art. 373, I, do CPC. Desta forma, a tese de cerceamento de defesa judicial mostra-se desprovida de fundamento, pois o indeferimento da prova foi consequência direta da insuficiência da instrução (conjunto documental) promovida pelo próprio interessado.

5 A TAXATIVIDADE DA LISTA DE SERVIÇOS E A VINCULAÇÃO DO AUTOLANÇAMENTO NA DISCUSSÃO DE MÉRITO

5.1 A Discussão sobre a Natureza dos Serviços Bancários no Caso Concreto

A discussão clássica em matéria de ISSQN se concentra na taxatividade da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003. A vedação à interpretação que amplie o rol de serviços tributáveis é uma garantia do princípio da legalidade. Instituições financeiras frequentemente

sustentam este argumento para questionar a incidência do imposto sobre determinadas operações.

Entretanto, essa discussão de mérito (se um serviço é ou não tributável) torna-se significativamente mitigada, e até mesmo prejudicada, quando o objeto da execução é um crédito decorrente de autolançamento.

5.2 O Fato da Eleição dos Serviços pelo Próprio Contribuinte

No presente caso, o Fisco Municipal demonstrou que o tributo inadimplido era resultado de serviços *eleitos* e *declarados* pelo próprio executado. O contribuinte, ao preencher o sistema eletrônico e gerar as guias, exerceu um juízo prévio de subsunção dos fatos (serviços prestados) à norma tributária municipal. Ele reconheceu, naquele momento, que aqueles serviços eram passíveis de incidência do ISSQN.

Portanto, a sustentação na esfera judicial que busca debater a não incidência do imposto sobre o serviço X ou Y, sem identificar qual serviço foi efetivamente declarado, representa uma contradição com o comportamento fiscal anterior do contribuinte (o *venire contra factum proprium* no âmbito tributário). Se o contribuinte reconheceu a obrigação, deve, no mínimo, apresentar os dados para desconstituir esse reconhecimento. O fato de o tributo ter sido autolancado impede que o executado se valha de uma tese genérica de taxatividade para anular o título, pois, para tanto, ele precisa provar *o erro na sua própria declaração*. Essa prova requer o detalhamento dos lançamentos internos, o que, conforme verificado no processo, inocorreu.

5.3 A Doutrina e a Lei Complementar: Coerência Fiscal

Em virtude do autolancamento, a validade da execução fiscal não passa pela reanálise abstrata da lista de serviços. A exigência é imediata porque o contribuinte assumiu o risco da declaração e inércia no pagamento, ou ainda do cancelamento dos lançamentos em sede administrativa. A Administração Pública não pode ser demandada a provar o fato gerador de uma dívida que já foi reconhecida pelo próprio devedor.

Embora o debate sobre a interpretação extensiva seja perene no Direito Tributário municipal, a posição dominante, mesmo antes da Lei Complementar nº 116/2003, sempre foi a de que a lista é taxativa em seu conteúdo, mas admite interpretação extensiva para englobar serviços congêneres ou correlatos, desde que não se crie novo fato gerador. Aqui há que se recordar que

muitas vezes o administrador pode ser levado ao equívoco quando há frequente mutação de denominação dos serviços, cumprindo quando da fiscalização focar na sua natureza propriamente dita. No entanto, o ponto crucial do caso sob análise é que a exigência da prova de quais serviços foram autolançados pertence ao executado, pois há presunção é de que ele só incluiu serviços válidos em sua declaração.

CONCLUSÃO

O presente estudo demonstrou que a conversão de uma dívida de ISSQN, constituída por autolancamento e subsequentemente não quitada pelo contribuinte (instituição financeira), em execução fiscal, está em plena consonância com os pilares do Direito Tributário e Processual vigente. A análise dos argumentos de defesa do executado, notadamente a alegação de cerceamento de defesa e vícios na Certidão de Dívida Ativa, revela-se insubsistente em face da natureza jurídica da constituição do crédito.

O autolancamento confere à declaração do contribuinte o poder de ato constitutivo do crédito tributário. A inadimplência imediata dessa obrigação auto-reconhecida autoriza o Fisco Municipal a inscrição em Dívida Ativa, dispensando a necessidade de prévia ação fiscal ou processo administrativo formal, o que anula a tese de cerceamento de defesa na esfera administrativa.

Na esfera judicial, a presunção de certeza e liquidez da CDA impõe ao executado o ônus de ilidir o título, por meio da comprovação de fato extintivo ou modificativo da obrigação. Ao se furtrar a apresentar a documentação fiscal de base que gerou as guias não pagas, e ao embasar sua defesa em alegações genéricas, o contribuinte inviabilizou a produção de prova pericial contábil, tornando-a inútil perante o critério do convencimento motivado do magistrado. A negativa de produção de prova, nestas circunstâncias, não configura cerceamento de defesa, mas sim uma consequência da inação probatória do próprio interessado.

A discussão sobre a taxatividade da lista de serviços de ISSQN, embora relevante em tese, torna-se prejudicada no caso de autolancamento, haja vista que o próprio contribuinte exerceu o juízo de subsunção e reconheceu o débito. A manutenção do título executivo e a improcedência dos embargos à execução fiscal representam a aplicação correta da lei federal, prestigiando a coerência do sistema tributário e a efetividade da cobrança da dívida ativa municipal.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 27 out. 2025.
- BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional (CTN). Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 27 out. 2025.
- BRASIL. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Lei de Execuções Fiscais (LEF). Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16830.htm. Acesso em: 27 out. 2025.
- BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil (CPC). Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em: 27 out. 2025.
- BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 27 out. 2025.
- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2024.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2023.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 34. ed. São Paulo: Noeses, 2024.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2023.
- HARADA, Kiyoshi. *ISS - Imposto Sobre Serviços: Doutrina, Jurisprudência, Legislação e Prática*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2025.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 45. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2024.
- MODESTO, Paulo. *O Poder de Polícia e o Lançamento Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2022.
- NUNES, Marcelo Guerra. *Contencioso Tributário Municipal: ISSQN e o Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Malheiros Editores, 2024.
- PISCITELLI, Tathiane. *Direito Tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2024.
- RIBEIRO, Ricardo Lodi. *ISSQN: Teoria e Prática*. 3. ed. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2023.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 20. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2023.