



FACULDADE BAIANA DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

PEDRO VAQUEIRO TARQUINIO DE SOUZA

**O ARBITRAMENTO UNILATERAL DA BASE DE CÁLCULO
DO ITIV PELO MUNICÍPIO DE SALVADOR - UMA ANÁLISE
JURÍDICA QUANTO À LEGALIDADE DA CONDUTA DO
ENTE MUNICIPAL**

Salvador
2025

PEDRO VAQUEIRO TARQUINIO DE SOUZA

**O ARBITRAMENTO UNILATERAL DA BASE DE CÁLCULO
DO ITIV PELO MUNICÍPIO DE SALVADOR - UMA ANÁLISE
JURÍDICA QUANTO À LEGALIDADE DA CONDOTA DO
ENTE MUNICIPAL**

Monografia apresentada ao curso de graduação em Direito, Faculdade Baiana de Direito, como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Bruno Nou

Salvador
2025

TERMO DE APROVAÇÃO

PEDRO VAQUEIRO TARQUINIO DE SOUZA

O ARBITRAMENTO UNILATERAL DA BASE DE CÁLCULO DO ITIV PELO MUNICÍPIO DE SALVADOR - UMA ANÁLISE JURÍDICA QUANTO À LEGALIDADE DA CONDUTA DO ENTE MUNICIPAL

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito, Faculdade Baiana de Direito, pela seguinte banca examinadora:

Nome: _____

Titulação e Instituição: _____

Nome: _____

Titulação e Instituição: _____

Nome: _____

Titulação e Instituição: _____

Salvador, ____ de _____ de _____

Dedico este trabalho à minha mãe, Erika; ao meu pai, Luiz; ao meu irmão, João; e à minha companheira, Luna. Sem vocês, nada seria possível.

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo analisar a legalidade da conduta do Município de Salvador ao arbitrar unilateralmente a base de cálculo do Imposto sobre Transmissão Inter Vivos (ITIV), em descompasso com o valor efetivo das transações imobiliárias. A pesquisa parte da constatação de que o Município utiliza valores de referência preestabelecidos, frequentemente dissociados do valor real de mercado, prática que suscita importantes questionamentos à luz do sistema constitucional tributário brasileiro. São examinados os fundamentos jurídicos da tributação municipal, os elementos do ITIV e os princípios constitucionais aplicáveis. A metodologia utilizada é dedutiva, com base em pesquisa bibliográfica, legislativa e jurisprudencial. A partir da análise da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, em especial o Tema Repetitivo 1.113, conclui-se que a base de cálculo do ITIV deve corresponder ao valor real da operação. O trabalho ainda propõe a judicialização como instrumento de enfrentamento ao arbitramento ilegal, sem deixar de considerar alternativas administrativas mais eficientes e compatíveis com o Estado Democrático de Direito.

Palavras-chave: ITIV. Arbitramento. Valor venal. Base de cálculo. Princípios tributários.

ABSTRACT

This study aims to analyze the legality of the unilateral assessment of the tax base for the Inter Vivos Transfer Tax (ITIV) by the Municipality of Salvador, especially when it disregards the actual value of real estate transactions. The research identifies that the local government often applies predefined reference values, disconnected from real market conditions, which raises significant concerns in light of Brazilian constitutional tax principles. The study examines the legal structure of municipal taxation, the elements of ITIV, and key constitutional principles. The adopted methodology is deductive, grounded on bibliographic, legislative, and case law research. Based on the Superior Court of Justice's interpretation — notably Repetitive Theme 1.113 — the paper concludes that ITIV must be calculated based on the actual transaction value. It further suggests judicial action as a legitimate response to the unlawful tax assessments, while also considering more efficient and constitutionally adequate administrative alternatives.

Keywords: ITIV. Tax assessment. Appraised value. Tax base. Tax principles

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	7
2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	9
2.1 SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO	11
2.2 LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR	13
2.2.1 Princípios tributários	13
2.2.2 Imunidades tributárias	16
2.3 COMPETÊNCIA MUNICIPAL TRIBUTÁRIA	18
3 O IMPOSTO DE TRANSMISSÃO INTER VIVOS - ITIV	22
3.1 NOÇÕES INTRODUTÓRIAS E CONCEITUAIS	22
3.2 ELEMENTOS DO IMPOSTO	23
3.3 ELEMENTO QUANTITATIVO DO ITIV	26
3.3.1 Alíquota do ITIV	27
3.3.2 Base de cálculo do ITIV	29
4 ANÁLISE DO EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA DO MUNICÍPIO DE SALVADOR NA COBRANÇA DO ITIV	33
4.1 ANÁLISE DA CONDUTA DO MUNICÍPIO DE SALVADOR	33
4.1.1 A aplicação do valor venal do imóvel em detrimento do valor da efetiva transação na base de cálculo do ITIV	33
4.1.2 Impactos patrimoniais ao contribuinte do ITIV	47
4.2 MEIOS DISPONÍVEIS AO CONTRIBUINTE PARA COMBATER O ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO DO ITIV.....	51
5 CONCLUSÃO	59
REFERÊNCIAS	62

1 INTRODUÇÃO

O Imposto sobre Transmissão Inter Vivos (ITIV), de competência municipal, incide sobre operações onerosas de transmissão de bens imóveis e de direitos reais sobre imóveis. Previsto no artigo 156, inciso II, da Constituição Federal de 1988, o ITIV representa uma importante fonte de arrecadação para os municípios brasileiros, especialmente em cidades com dinâmico mercado imobiliário, como Salvador. No entanto, o exercício dessa competência tributária tem suscitado sérios questionamentos jurídicos, sobretudo no que tange à forma de apuração da base de cálculo do imposto.

O Município de Salvador, nos últimos anos, tem adotado uma prática administrativa controversa: a utilização de valores de referência preestabelecidos, com base em critérios genéricos e unilaterais, como base de cálculo do ITIV, em detrimento do valor efetivo da transação declarada pelas partes no ato da transmissão. Essa conduta, reiterada e sistematizada, tem gerado uma série de litígios entre o Fisco municipal e os contribuintes, além de provocar distorções econômicas, insegurança jurídica e possível ofensa a princípios constitucionais tributários.

A problemática central que se pretende investigar neste trabalho consiste, portanto, em analisar a legalidade da conduta do Município de Salvador ao arbitrar unilateralmente a base de cálculo do ITIV, especialmente à luz dos princípios da legalidade, capacidade contributiva, vedação ao confisco, segurança jurídica e do devido processo legal. A relevância do tema não se restringe ao plano local, a controvérsia já foi enfrentada pelos tribunais superiores e resultou na fixação de tese em sede de recurso repetitivo pelo Superior Tribunal de Justiça (Tema 1.113), o que revela a amplitude nacional da discussão e sua importância no cenário jurídico-tributário contemporâneo.

A presente pesquisa justifica-se, ainda, pela necessidade de contribuir para a compreensão crítica do exercício da competência tributária municipal, denunciando práticas arbitrárias que, embora formalmente amparadas em legislações locais, contrariam frontalmente o sistema constitucional tributário brasileiro. Além disso, propõe-se a apresentar caminhos jurídicos viáveis para a defesa dos contribuintes, com destaque para a ação de repetição de indébito, o mandado de segurança e, sobretudo, para a judicialização como instrumento legítimo de transformação institucional.

O método de abordagem utilizado é o dedutivo, com base em pesquisa bibliográfica, legislativa e jurisprudencial, valendo-se da análise de doutrina especializada, normas constitucionais e infraconstitucionais, decisões dos tribunais superiores e legislação municipal aplicável. O estudo será desenvolvido a partir de uma abordagem qualitativa, com foco na análise crítica do problema à luz do Direito Tributário e da ordem constitucional vigente.

A estrutura do trabalho foi organizada da seguinte forma: inicialmente, será feita uma exposição sobre o Sistema Tributário Nacional e a competência tributária dos municípios. Em seguida, será analisada a natureza jurídica do ITIV e os aspectos quantitativos da obrigação tributária, com destaque para a controvérsia da base de cálculo. Por fim, será analisada a legalidade da conduta do município de Salvador, bem como os efeitos patrimoniais da prática ora questionada, os meios de defesa disponíveis aos contribuintes e o papel estratégico da judicialização como resposta legítima à prática do arbitramento unilateral da base de cálculo.

2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Ricardo Torres (2011, p. 19-20) conceitua o sistema tributário nacional da seguinte forma: “[...] é o que se estrutura de acordo com a base econômica da incidência, independentemente de considerações sobre a pessoa jurídica titular da competência impositiva”. Discorre ainda o autor traçando duas características principais desse sistema:

As principais características do sistema tributário nacional são: a) racionalidade econômica consistente no ajustamento a substratos econômicos perfeitamente diferenciados, de modo a se evitarem as superposições de incidência sobre fatos econômicos idênticos e a se eliminarem os vínculos a critérios jurídico-formais ou à técnica de arrecadação; b) a facilidade de fiscalização e arrecadação, que minimize os custos da cobrança. Deve também se harmonizar com o sistema tributário internacional e com o do federalismo fiscal (Torres, 2011, p. 20).

Nesse diapasão, entende-se que o Sistema Tributário Nacional (STN), constitui o conjunto de normas e princípios que estruturam e regulam a competência tributária dos entes federativos, a criação e arrecadação de tributos, bem como os limites ao exercício desse poder estatal. Sua importância reside no papel essencial que exerce para garantir a organização federativa, a justiça fiscal e o financiamento das atividades públicas.

Previsto no Título VI, Capítulo I da Constituição Federal de 1988, o STN está baseado em pilares como a repartição das competências tributárias, a determinação das espécies tributárias, e a imposição de limitações ao poder de tributar. O objetivo desse sistema é assegurar um equilíbrio entre os entes da federação — União, Estados, Distrito Federal e Municípios — evitando sobreposições e garantindo que cada ente possa exercer sua competência com respeito à legalidade, à segurança jurídica e à capacidade contributiva dos cidadãos.

Conforme estabelece o art. 145 da CF/88, os entes federativos podem instituir tributos nas seguintes espécies: impostos, taxas e contribuições de melhoria. Complementarmente, o Código Tributário Nacional (CTN), instituído pela Lei nº 5.172/66, é a principal norma infraconstitucional que regula as normas gerais de direito tributário e tem status de lei complementar.

Não é demais lembrar o primeiro dispositivo do Código Tributário Nacional, o qual, de forma a introduzir este complexo sistema nacional de tributação, dispõe o seguinte:

Art. 1º Esta Lei regula, com fundamento na Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965, o sistema tributário nacional e estabelece, com fundamento no art. 5º, inciso XV, alínea b, da Constituição Federal as normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sem prejuízo da respectiva legislação complementar, supletiva ou regulamentar (Brasil, 1966).

Neste sentido, é notório o esforço do Código Tributário Nacional de reforçar, de forma dogmática, a existência de um sistema tributário nacional, bem como, expor sua função estabelecer normas gerais de direito tributário, ressaltando a competência constitucional instituidora de tributos e a magna carta como a máxima do sistema tributário.

Nas palavras de Sacha Calmon (2020, p. 456)

Temos, então, como ápice do sistema tributário, a Constituição. A partir dela, de cima para baixo, os entes normativos extraem os seus respectivos fundamentos de validade. O sistema é piramidal. União, Estados e Municípios recebem diretamente da Constituição as suas competências e as limitações a tais competências e exercitam-nas mediante a emissão de leis ordinárias (a União, em certas circunstâncias, mediante leis complementares tópicas). Todos, porém, devem obedecer às normas gerais veiculadas pelo Código Tributário Nacional e leis complementares subsequentes.

Nesta lógica, entende-se como pacificado o entendimento de que o sistema tributário nacional tem como sua regra principal a Constituição Federal de 1988, outorgando competências para os entes federados instituir os tributos, bem como as limitando, sendo imperioso, todavia, que este exercício de competência esteja de acordo com as normas gerais ventiladas pelo Código Tributário Nacional.

Esse sistema também adota como fundamentos os princípios constitucionais tributários, que funcionam como garantias do contribuinte e como limitações ao poder estatal, conforme se verifica nos arts. 150 a 152 da carta maior. São exemplos o princípio da legalidade tributária, o da anterioridade, da irretroatividade, da capacidade contributiva, da igualdade, da proibição de confisco, entre outros.

De forma a sintetizar todas as ideias expostas até então, arremata-se com a definição de Kiyoshi Harada (2017, p. 235)

Assim, Sistema Tributário Nacional é o conjunto de normas constitucionais de natureza tributária, inserido no sistema jurídico global, formado por um conjunto unitário e ordenado de normas subordinadas aos princípios fundamentais, reciprocamente harmônicos, que organiza os elementos constitutivos do Estado, que outra coisa não é senão a própria Constituição.

Por fim, reforça-se que o sistema tributário nacional é composto por diversas normas de diferentes hierarquias no ordenamento jurídico brasileiro, como sabido, com a Constituição Federal de 1988 no topo, e abaixo dela, demais normas em âmbito federal, estadual e municipal que serão analisadas ao longo deste trabalho.

2.1 SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

O sistema constitucional tributário brasileiro é o conjunto de normas constitucionais que organizam a tributação no país, estabelecendo os limites, princípios, competências e garantias que balizam a relação entre o Estado e o contribuinte. Trata-se de uma das expressões mais relevantes do pacto federativo, refletindo o modelo de organização do Estado e a forma como se distribuem os encargos e as receitas públicas entre os entes federativos.

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 dedica o Título VI, que trata das Finanças Públicas, e, dentro dele, o Capítulo I, aos tributos e à repartição de receitas tributárias, revelando a centralidade do sistema tributário no modelo constitucional brasileiro. A Constituição estabeleceu um modelo normativo detalhado e rígido, que visa à segurança jurídica, ao equilíbrio federativo e à proteção dos direitos fundamentais dos contribuintes.

Diferente de outras áreas do Direito, onde a Constituição delega às leis infraconstitucionais a regulamentação detalhada, o sistema tributário é fortemente constitucionalizado. Isso significa que a Constituição não apenas atribui competências tributárias aos entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), mas também delimita com rigor os contornos e as condições para o exercício dessa competência, buscando evitar abusos e conflitos federativos.

No centro desse sistema está a competência tributária, que é o poder conferido pela Constituição a cada ente político para instituir, arrecadar e fiscalizar tributos. Esse poder é indelegável, intransferível e deve ser exercido nos estritos limites definidos pela Constituição. A competência tributária é, portanto, de natureza constitucional, e o exercício abusivo ou extrapolado dessa competência pode ser objeto de controle judicial.

A Constituição Federal enumera, nos artigos 145 a 162, as regras gerais do sistema tributário, organizando as espécies tributárias, os princípios que limitam o poder de tributar, as competências tributárias específicas de cada ente federativo e a

forma de repartição das receitas. O artigo 145 dispõe sobre as espécies tributárias — impostos, taxas e contribuições de melhoria — e os critérios de sua instituição. Já o artigo 146 trata da necessidade de lei complementar para a instituição de normas gerais em matéria tributária.

No que se refere à repartição de competências, o artigo 153 atribui à União a competência para instituir impostos como o Imposto de Renda (IR), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), o Imposto de Importação (II), o Imposto de Exportação (IE) e o Imposto Territorial Rural (ITR) ; o artigo 155 confere aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir impostos como o ICMS, ITCMD e IPVA; e o artigo 156, que é de especial interesse para este trabalho, atribui aos Municípios a competência para instituir o Imposto Territorial Urbano (IPTU), o Imposto Sobre Serviços (ISS) e, principalmente, o Imposto sobre Transmissão Inter Vivos (ITIV).

Importante destacar que a Constituição, ao estruturar o sistema tributário nacional, buscou garantir o equilíbrio entre a autonomia dos entes federativos e a uniformidade necessária para preservar a segurança jurídica e a justiça fiscal. Assim, mesmo os tributos de competência municipal, como o ITIV, estão submetidos aos princípios constitucionais, à legislação federal de normas gerais (notadamente o Código Tributário Nacional), e ao controle jurisdicional.

Para o caso do ITIV, objeto central deste estudo, essa estrutura ganha relevância ainda maior. A análise do sistema constitucional tributário permite compreender que, embora os municípios tenham competência para instituir e arrecadar esse imposto, tal competência não é absoluta, e deve ser exercida conforme os princípios da legalidade, da capacidade contributiva, da isonomia, da vedação ao confisco, da segurança jurídica, entre outros.

Ademais, deve-se ressaltar que o exercício de competência pelo ente municipal, além de se pautar pelos princípios de ordem constitucional, obedecerá às normas gerais estabelecidas pelo Código Tributário Nacional.

Portanto, a compreensão do sistema constitucional tributário é essencial para delimitar o campo de atuação fiscal municipal, sendo a base teórica que permite analisar a legalidade ou não da conduta do ente municipal no exercício de sua competência.

2.2 LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR

As limitações constitucionais ao poder de tributar são mecanismos jurídicos que visam conter eventuais excessos do Estado na atividade arrecadatória. Nas palavras de Humberto Ávila (2012, p. 72)

As limitações constitucionais materiais ao poder de tributar determinam os “limites contedísticos” gerais, que a Constituição instituiu para o Poder Legislativo e para o Poder Executivo, isto é, “o que” pode ser objeto de uma relação obrigacional tributária e “o que” pode ser objeto de fiscalização.

Neste sentido, a função precípua dessas limitações é assegurar a justiça fiscal, a legalidade tributária, a previsibilidade nas relações entre Fisco e contribuinte e outras garantias que contribuam para a higidez do Sistema Tributário Nacional. No âmbito do sistema constitucional tributário, as limitações se dividem, em linhas gerais, em princípios tributários e imunidades tributárias, que serão analisados nos subitens seguintes.

Os municípios, como qualquer outro ente federativo, encontram-se plenamente submetido a tais limitações, o que impede que, mesmo no exercício legítimo de sua competência tributária, possa agir de forma arbitrária ou desproporcional, como se analisará posteriormente quando da verificação da legalidade da prática do arbitramento unilateral da base de cálculo do ITIV, objeto central deste trabalho.

2.2.1 Princípios tributários

Em linhas introdutórias, conforme Manoel Valente Figueiredo Neto (2019, p. 35) “A Ciência do Direito Tributário se traduz em princípios gerais tributários, que são comandos maiores que delimitam a imposição tributária e a repartição da competência tributária para os entes da Federação (União, Estados, Municípios e Distrito Federal).”

Desta intelecção, é possível partir do pressuposto de que o sistema de princípios tributários, que são meios de limitação ao poder de tributar, advém da Constituição Federal de 1988, que, exercendo seu papel como legislação hierarquicamente superior, impõe aos entes federativos certas ressalvas quando do exercício de suas competências tributárias.

Da lição de Humberto Ávila (2012, p. 116), é possível compreender a noção geral dos princípios, bem como, suas interferências no Sistema Tributário Nacional, expondo que

Os princípios e bens materiais foram instituídos especialmente no preâmbulo, no capítulo dos princípios fundamentais (art. 1º) e no capítulo atinente aos direitos e garantias individuais (art. 5º), em especial, por meio da referência aos mencionados valores supremos, à dignidade humana (art. 1º, III), à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade (art. 5º, caput). Esses bens jurídicos, que são objeto dos princípios materiais, estão também ordenados no Sistema Tributário Nacional, principalmente por meio da exigência de igualdade na tributação (art. 150, II) e da proibição de instituição de tributo com efeito de confisco (art. 150, IV).

Neste sentido, entende-se que os princípios tributários estão, em sua maioria, previstos no art. 150 da Constituição Federal, porém, sabe-se que nem todos os princípios constam expressamente neste rol. Conforme Leandro Paulsen (2023, p. 129)

De outro lado, há princípios que não constam expressamente do art. 150, como o da segurança jurídica em matéria tributária, o qual tem de ser construído por dedução do princípio do Estado de direito e por indução a partir das regras de legalidade, de irretroatividade e de anterioridade, bem como, dentre outros elementos, das referências à decadência e à prescrição. Outros princípios não constam do art. 150, mas têm suporte expresso em outro dispositivo, como é o caso do princípio da capacidade contributiva, estampado no art. 145, § 1º, da Constituição Federal.

Malgrado conste na Constituição Federal de 1988 um vasto arcabouço principiológico que rege todo o Sistema Tributário Nacional, destacam-se alguns princípios tributários que possuem aplicabilidade ao tema central deste trabalho: princípio da legalidade (art. 150, I, da CF/88), princípio da capacidade contributiva (art. 145, §1º, da CF), princípio da isonomia tributária (art. 150, II, da CF/88), princípio da vedação ao confisco (art. 150, IV, da CF/88) e princípio da segurança jurídica, que, embora não tenha previsão expressa na parte dedicada ao Sistema Tributário Nacional da Constituição Federal de 1988, é um princípio implícito do Estado de Direito e se relaciona com a previsibilidade e estabilidade das relações jurídico-tributárias.

Destaca-se, neste trabalho, especialmente, o princípio da capacidade contributiva é um dos pilares do sistema tributário brasileiro, previsto expressamente no artigo 145, §1º, da Constituição Federal de 1988. Esse princípio estabelece que os

tributos devem ser graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte, promovendo justiça fiscal e equidade na distribuição da carga tributária.

Leandro Paulsen (2023, p. 131) destaca que a capacidade contributiva não é apenas um critério de justiça fiscal, mas um princípio fundamental que orienta toda a tributação

A capacidade contributiva não constitui apenas um critério de justiça fiscal capaz de fundamentar tratamento tributário diferenciado de modo que seja considerado como promotor e não como violador da isonomia. Configura verdadeiro princípio a orientar toda a tributação, inspirando o legislador e orientando os aplicadores das normas tributárias.

Nesse sentido, a aplicação do princípio da capacidade contributiva exige que o legislador e a administração tributária considerem a efetiva situação econômica do contribuinte ao instituir e exigir tributos. Isso implica evitar a imposição de tributos desproporcionais à real capacidade econômica dos sujeitos passivos, garantindo que a tributação seja justa e adequada às condições individuais de cada contribuinte.

Ademais, outro princípio de extrema relevância no presente estudo é o princípio da vedação aos efeitos confiscatórios, ou apenas vedação ao confisco. Conforme Aliomar Baleeiro (1960, p. 237) “São tributos confiscatórios aqueles que absorvem todo o valor da propriedade, aniquilam a empresa ou impedem o exercício de uma atividade lícita e moral”. De modo similar, ensina Ruy Barbosa Nogueira (1989, p. 130) que “[...] tanto é confisco tributário a absorção, pelo tributo, da totalidade do valor da situação ou do bem tributário, como qualquer parcela que exceda à medida fixada legalmente”.

Trata-se de uma das limitações mais expressivas ao poder de tributar, pois impede que a tributação assuma caráter punitivo, desproporcional ou desarrazoado, capaz de comprometer a própria existência do patrimônio do contribuinte.

Embora a Constituição não fixe parâmetros objetivos para identificar o que constitui confisco, esse efeito se configura quando o montante exigido excede, de forma desproporcional, a capacidade econômica do contribuinte ou quando o tributo incide sobre base artificialmente inflada, sem correspondência com a realidade fática da obrigação.

Conforme ensina Sacha Calmon (2020, p. 297), este princípio também vem sendo interpretado para trazer razoabilidade na relação tributária entre o contribuinte e o ente público, aduzindo que

o princípio do não confisco tem sido utilizado também para fixar padrões ou patamares de tributação tidos por suportáveis, de acordo com a cultura e as condições de cada povo em particular, ao sabor das conjunturas mais ou menos adversas que estejam se passando. Neste sentido, o princípio do não confisco se nos parece mais com um princípio de razoabilidade na tributação.

Assim, caso o ente federativo adote conduta incompatível com algum destes princípios, incorrerá em evidente ilegalidade e em desconformidade com as limitações de seu exercício da competência tributária, a qual poderá ser objeto de controle jurisdicional.

Diante do exposto, entende-se que os princípios tributários não são meros enunciados programáticos, mas sim normas fundamentais que estruturam o modelo de tributação previsto na Constituição Federal de 1988. Esses princípios operam como limitações ao poder de tributar, protegendo o contribuinte contra práticas arbitrárias e assegurando uma tributação justa, equilibrada e juridicamente válida.

No contexto da cobrança dos tributos, tais princípios desempenham papel central na análise da conduta administrativa adotada. O eventual desrespeito à legalidade, à capacidade contributiva e ao devido processo legal revela um cenário de tensão entre a arrecadação fiscal e a preservação das garantias individuais, o que exige o controle rigoroso por parte do Judiciário e da sociedade civil.

É justamente à luz desses princípios que se deve interpretar o ordenamento jurídico tributário, de modo a coibir excessos do Fisco e assegurar que a tributação incida sobre manifestações reais de riqueza, dentro dos parâmetros constitucionais e legais. Sem essa observância, a atuação do poder tributante se desvirtua, comprometendo a legitimidade do sistema e a confiança do contribuinte no Estado.

A análise principiológica, portanto, possui extrema relevância no estudo, pois fornece os pilares que sustentam os argumentos jurídicos desenvolvidos nos capítulos seguintes, especialmente quanto ao arbitramento unilateral da base de cálculo do ITIV e aos mecanismos disponíveis para sua contestação.

2.2.2 Imunidades tributárias

Na definição de Leandro Paulsen (2023, p. 192)

As regras constitucionais que proíbem a tributação de determinadas pessoas, operações, objetos ou de outras demonstrações de riqueza, negando,

portanto, competência tributária, são chamadas de imunidades tributárias. Isso porque tornam imunes à tributação as pessoas ou base econômicas nelas referidas relativamente aos tributos que a própria regra constitucional negativa de competência específica.

As imunidades tributárias constituem outra espécie de limitação ao poder de tributar, representando vedações constitucionais absolutas à instituição de tributos sobre determinadas pessoas, bens ou situações. Diferentemente das isenções, que são concedidas por lei e podem ser revogadas, as imunidades decorrem diretamente da Constituição Federal, possuindo caráter permanente e incondicional enquanto persistirem os pressupostos constitucionais que as justificam.

No que se refere especificamente ao ITIV, o artigo 156, §2º, I da Constituição Federal dispõe o seguinte:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II:

I - não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil; (Brasil, 1988).

Tal imunidade tem por objetivo evitar que operações societárias típicas de organização empresarial, e que não envolvam ganho patrimonial efetivo, sejam oneradas pelo tributo. A preocupação do constituinte é com a não oneração de atos que não representam, na prática, uma manifestação de riqueza tributável, respeitando, assim, o princípio da capacidade contributiva.

Cláudio Carneiro (2018, p. 78), se referindo à imunidade acima destacada, dispõe que “[...] é hipótese de imunidade tributária objetiva, pois visa a promover a capitalização e o desenvolvimento econômico das empresas, realizando o capital sem o recolhimento do imposto.”

O Código Tributário Nacional, por sua vez, em seu artigo 36, reafirma a imunidade dessas operações, consolidando a interpretação constitucional e vedando a incidência do ITIV sobre tais transmissões, vejamos:

Art. 36. Ressalvado o disposto no artigo seguinte, o imposto não incide sobre a transmissão dos bens ou direitos referidos no artigo anterior:

I - quando efetuada para sua incorporação ao patrimônio de pessoa jurídica em pagamento de capital nela subscrito;

II - quando decorrente da incorporação ou da fusão de uma pessoa jurídica por outra ou com outra (Brasil, 1966).

Ademais, além da imunidade específica do ITIV, que foi demonstrado acima, deve-se ressaltar a aplicabilidade de algumas imunidades genéricas, como é o caso da imunidade para fins de promoção da reforma agrária, que se encontra no art. 184, §5º, da Constituição Federal de 1988:

Art. 184. Compete à União desapropriar por interesse social, para fins de reforma agrária, o imóvel rural que não esteja cumprindo sua função social, mediante prévia e justa indenização em títulos da dívida agrária, com cláusula de preservação do valor real, resgatáveis no prazo de até vinte anos, a partir do segundo ano de sua emissão, e cuja utilização será definida em lei.

[...]

§ 5º São isentas de impostos federais, estaduais e municipais as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária (Brasil, 1988).

Não obstante, ao Imposto de Transmissão de Bens Intervivos aplica-se a imunidade recíproca prevista no art. 150, VI, a, da Constituição Federal de 1988, uma vez que trata-se de imposto sobre a transmissão do imóvel, que, notadamente, é considerado patrimônio:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; (Brasil, 1988).

Em arremate, embora as imunidades não guardem relação direta com o arbitramento da base de cálculo em si, representam uma dimensão importante das limitações ao poder de tributar e reforçam a ideia de que o Município de Salvador deve observar não apenas sua competência, mas também os limites materiais e subjetivos estabelecidos pelo sistema constitucional tributário.

2.3 COMPETÊNCIA MUNICIPAL TRIBUTÁRIA

A competência tributária dos Municípios é delineada pela Constituição Federal de 1988 como parte do pacto federativo brasileiro. A repartição de competências, além de assegurar a autonomia dos entes federativos, visa garantir uma melhor alocação de receitas públicas de acordo com as necessidades locais. Dessa forma, o Município

é dotado de capacidade legislativa e administrativa para instituir, arrecadar e fiscalizar determinados tributos, observados os limites e princípios constitucionais.

Nos termos do artigo 156 da Constituição Federal, compete aos Municípios instituir os seguintes impostos:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar (Brasil, 1988).

Portanto, o Imposto sobre Transmissão Inter Vivos, objeto deste estudo, é um dos tributos de competência exclusiva dos Municípios, o que significa que apenas eles podem instituí-lo e discipliná-lo. Entretanto, essa competência não é ilimitada, haja vista que o Município deve respeitar os contornos estabelecidos pela própria Constituição, pelo Código Tributário Nacional, que, por ser lei complementar, regula normas gerais de direito tributário, e, também, pela jurisprudência consolidada dos tribunais superiores.

Em atenção especial ao comando acima, destaca Leandro Paulsen (2023, p. 168)

assim é que só poderão ser instituídos tributos que possam ser reconduzidos a uma das normas concessivas de competência tributária, sob pena de inconstitucionalidade. O exercício, por um ente político, de competência concedida constitucionalmente a outro implica invasão de competência. Cada qual deve circunscrever-se à competência que lhe foi outorgada, não podendo extrapolá-la.

Neste sentido, torna-se fundamental destacar que, embora a competência seja constitucional, a sua efetivação depende da edição de lei municipal específica, nos termos do princípio da legalidade tributária. Ou seja, os Municípios só podem instituir e exigir um imposto, por exemplo, se houver lei local que estabeleça a hipótese de incidência, a base de cálculo, a alíquota, o sujeito passivo e os demais elementos da obrigação tributária.

Ainda, continuando as lições de Leandro Paulsen (2023, p. 168)

Como a instituição dos tributos se faz necessariamente por lei, a outorga de competência "compreende a competência legislativa plena" (art. 6º do CTN),

ou seja, a possibilidade de legislar instituindo o tributo e, subsequentemente, regulamentando-o. A competência pode ser exercida a qualquer tempo, não estando condicionada por prazo decadencial. Assim, o não exercício da competência tributária não implica perda da possibilidade de fazê-lo, tampouco a transfere “a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído” (art. 8º). Não há, portanto, decadência da possibilidade de instituir tributo nem transferência de competência tributária.

À título exemplificativo, entende-se que o Município é competente para tributar a transmissão onerosa da propriedade de bens imóveis ou de direitos reais a eles relativos. No exercício dessa competência, o Município de Salvador editou a Lei nº 7.186/2006 – Código Tributário e de Rendas do Município do Salvador (CTRMS) – e o Decreto nº 24.058/2013, que regulamenta a cobrança do ITIV. Contudo, conforme será aprofundado ao longo deste trabalho, alguns municípios vêm exercendo essa competência de forma a extrapolar os limites constitucionais e demais normas de regência fiscal do ordenamento jurídico brasileiro.

É importante destacar que a competência tributária, ou poder fiscal, não se confunde com a capacidade tributária ativa, ou funções fiscais. Enquanto a primeira diz respeito à titularidade constitucional para instituir tributos, a segunda refere-se à aptidão legal para administrar e cobrar o tributo. No caso do ITIV, o sujeito ativo é o Município onde se localiza o imóvel, que detém tanto a competência quanto a capacidade ativa para cobrar o imposto.

É neste sentido que explica Bernardo Ribeiro de Moraes (1995, p. 265):

Não podemos confundir, portanto, essas duas ordens diversas, tanto pelo fundamento como pela finalidade: o poder fiscal, ou competência tributária, advindo da soberania, que se concretiza com a decretação da norma jurídica tributária; e as funções fiscais, decorrência do dever de administração, que se concretizam com o exercício da fiscalização e da arrecadação do tributo. A competência tributária acha-se ligada ao Poder Legislativo; as funções fiscais estão ligadas ao Poder Executivo.

Neste íterim, entende-se que a competência deve ser exercida de forma restrita e vinculada à Constituição e à legislação nacional. Assim, o município não pode, sob o pretexto de exercer sua competência, criar, por exemplo, mecanismos artificiais para majorar a arrecadação.

O respeito aos limites constitucionais da competência tributária, por óbvio, é condição mínima para legalidade dos atos administrativos referentes ao tributo. Como será demonstrado nos capítulos seguintes, o arbitramento da base de cálculo do ITIV

pelo Município de Salvador deverá respeitar os limites da sua competência tributária, respeitando, à título exemplificativo, a legalidade, a capacidade contributiva, a segurança jurídica e o princípio da vedação ao confisco, entre outros postulados constitucionais.

3 O IMPOSTO DE TRANSMISSÃO INTER VIVOS - ITIV

3.1 NOÇÕES INTRODUTÓRIAS E CONCEITUAIS

O Imposto sobre Transmissão Inter Vivos (ITIV) é um tributo de competência municipal de extrema relevância no contexto tributário brasileiro, sendo regulamentado pelo artigo 156, II, da Constituição Federal de 1988 e, mais especificamente, pelo Código Tributário Nacional (CTN), nos artigos 35 a 42.

Por ser um tributo municipal, é de responsabilidade de cada município e do Distrito Federal legislar sobre a matéria. Da mesma forma que acontece com o IPTU (imposto sobre a propriedade territorial urbana), não há lei complementar dispendo sobre suas normas gerais.

Trata-se de um imposto que incide sobre a transmissão de bens imóveis por ato oneroso, sendo de competência dos municípios a sua arrecadação e regulamentação específica, sendo uma das principais fontes de receita dos municípios, o que reforça a importância de uma aplicação correta e em consonância com os preceitos legais e constitucionais.

Como delineado anteriormente, e, no tocante às características deste imposto, tem feição predominantemente fiscal, de modo que sua finalidade é arrecadar recursos para o Município ou Distrito Federal. Além disso, trata-se de um imposto direto, uma vez que o ônus econômico recai diretamente para o contribuinte, que, nas palavras de Leandro Paulsen (2023, p. 738) “contribuintes são o adquirente, na compra e venda, cada um dos permutantes em relação ao imóvel ou ao direito adquirido por permuta, e o cedente nas cessões de direitos, mas o transmitente e o cessionário respondem solidariamente.”

Ainda sobre as características do ITIV, cumpre complementar que é um tributo real, já que é instituído e cobrado em razão do fato gerador objetivamente considerado, ao passo que segundo Sacha Calmon (2020, p. 428) “o fato jurígeno se dá pela transmissão jurídica da propriedade (transcrição do título aquisitivo no registro próprio e pelas outras formas previstas em lei), cabendo o imposto ao Município da situação do bem (art. 156, §2º, II, CF)”.

Não se pode olvidar que é um tributo proporcional, diante da não variabilidade em razão da base de cálculo; não vinculado, já que seu fato gerador não depende de uma atividade estatal específica relativa ao obrigado; e de incidência instantânea, de

modo que incidirá instantaneamente após a ocorrência do fato gerador, qual seja, a transmissão da propriedade do imóvel.

No que tange ao lançamento do ITIV, considerando as esclarecedoras lições de Cláudio Carneiro (2018, p. 77), temos que

[...] o mesmo é realizado por declaração, na forma do art. 147 do CTN, pois depende das informações fáticas prestadas pelo contribuinte. Contudo, poderá também o Fisco utilizar-se, de forma secundária, do lançamento de ofício (art. 149 do CTN) ou por arbitramento (art. 148 do CTN).

Traçadas as noções introdutórias ao tributo em comento, parte-se à análise mais específica acerca de seus elementos.

3.2 ELEMENTOS DO IMPOSTO

Inicialmente, tratando do elemento objetivo ou material, Claudio Carneiro (2018, p. 78) dispõe que

A Constituição da República, estabelecendo a competência tributária dos entes federativos, atribui ao Distrito Federal e aos Municípios da situação do bem objeto de tributação, entre outras competências, conforme dispõe o art. 156, II, a, de instituir o imposto sobre a transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis urbanos ou rurais, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como a cessão de direitos à sua aquisição. Conforme o direito privado, ocorre a transmissão quando se transferem para outrem bens e direitos.

Extrai-se do trecho acima, portanto, que o cerne do fato gerador do ITIV é a transferência onerosa de bens imóveis. Para o direito privado, a transferência de bens e direitos caracteriza-se quando ocorre a passagem desses elementos patrimoniais de um indivíduo a outro. No entanto, no contexto específico do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), é importante ressaltar que apenas as transmissões de caráter oneroso, realizadas entre pessoas, vivas, sobre imóveis ou direitos a eles vinculados, configuram o fato gerador do tributo. Isso significa que o fato gerador do ITIV deve atender a certos requisitos de onerosidade e tipicidade relacionados ao imóvel em questão. Nesse sentido, podemos identificar três situações principais em que a transmissão ocorre para fins de incidência do ITIV.

A primeira situação envolve a transmissão de imóveis, seja em área urbana ou rural, realizada por meio de atos ou contratos que resultem na alteração de

titularidade, tais como compra e venda, permuta e dação em pagamento. Essas operações são formas tradicionais de alienação, e por representarem transferências onerosas de titularidade, são objeto de incidência do ITIV.

Um ponto crucial a ser observado é que o ITIV não se aplica em bens móveis. Transferências que envolvam esses bens, mesmo quando realizadas a título oneroso, não estão sujeitas ao imposto. Ademais, quando a transferência é gratuita, ou seja, realizada sem qualquer contraprestação econômica, como ocorre na doação, o tributo incidente passa a ser o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD), de competência estadual, e não o ITIV, cuja arrecadação é destinada ao município.

Uma segunda situação que caracteriza o fato gerador do ITIV é a cessão de direitos relacionados à aquisição de bens imóveis. Nesse contexto, encontram-se as operações envolvendo a promessa de cessão de direitos sobre imóveis.

Essas transações, ainda que não impliquem a transferência direta da propriedade, criam modificações substanciais no patrimônio das partes envolvidas, uma vez que a cessão desses direitos concede ao novo titular a expectativa ou mesmo a posse futura do bem imóvel.

Portanto, sob o ponto de vista tributário, essas operações são vistas como transferências de um direito economicamente relevante, com impacto direto no patrimônio dos envolvidos, ensejando a incidência do ITIV.

A terceira situação ocorre quando há a transmissão de direitos reais sobre imóveis, excetuando-se aqueles direitos de natureza garantidora, como a hipoteca ou o penhor.

Esse tipo de transferência inclui operações em que se alteram os direitos de uso e fruição de um bem imóvel, como ocorre no usufruto, na enfiteuse, no direito de superfície e na concessão de uso. Conforme o Código Civil Brasileiro, direitos reais compreendem a titularidade direta sobre a coisa, o que os torna suscetíveis de incidência do ITIV.

Contudo, os direitos reais de garantia não são abrangidos pelo ITIV, pois não promovem uma transferência da propriedade do bem, é o que se extrai das lições de Luiz Emygdio Rosa Junior (2006, p. 873-875) ao afirmar que “o dispositivo constitucional excetua do imposto os direitos reais de garantia: penhor, hipoteca e anticrese (CCB de 2002, art. 1.225, VIII a X), porque não implicam a transmissão da propriedade”.

Ainda dentro da esfera dos direitos reais, ressalta-se que as servidões não se configuram como fatos geradores do ITIV, conforme explica Cláudio Carneiro (2019, p. 79)

o ITBI não incide sobre as servidões, pois tal instituto consiste em restrições impostas a uma propriedade para uso e utilidade de outra propriedade pertencente a pessoa diversa. Neste caso não há a transmissão da propriedade, mas sim uma limitação ao direito de propriedade.

Em contrapartida, o direito de superfície – por meio do qual o proprietário permite que outra pessoa construa em sua propriedade por tempo determinado, com base em escritura pública – é tributado pelo ITIV, como também se extrai das lições de Cláudio Carneiro (2018, p. 79) “O mesmo não ocorre com o direito de superfície, que é a concessão pelo proprietário a outrem do direito de construir em sua propriedade, por tempo determinado (mediante escritura pública – art. 1.369 do CC), daí a sua incidência”.

Dessa forma, cada uma dessas situações representa um exemplo de fato gerador do ITIV, seja através da transferência da propriedade do imóvel, da cessão de direitos sobre sua aquisição, ou da transmissão de direitos reais sobre o bem. Em todas elas, observa-se uma alteração patrimonial substancial, em que direitos e deveres são reconfigurados, resultando em impacto direto na esfera econômica e patrimonial das partes envolvidas.

Quanto ao elemento subjetivo do ITIV, este diz respeito aos sujeitos da relação jurídica. Numa relação tributária, o sujeito ativo, quem institui o imposto e, em regra, quem cobra, sempre será um ente federativo, no caso do ITIV, o sujeito ativo é o ente municipal e o Distrito Federal, conforme estabelecido no art. 156, II, da Magna Carta.

No tocante ao sujeito passivo, ou seja, aquele que arcará com o pagamento do tributo, este será o adquirente ou cessionário do bem imóvel, salvo em exceções que algumas legislações trazem solidariedade tributária entre o adquirente e o transmitente, como dispõe o Art. 9º, IV, do Decreto nº 24.058/2013 do Município de Salvador, por exemplo.

Quanto ao elemento espacial, importa salientar que como se trata de um imposto de competência municipal, o local da ocorrência do fato gerador será o município em que se situa o bem imóvel.

No que se refere ao elemento temporal, as lições de Cláudio Carneiro (2018, p. 88) são claras ao estabelecer que

Elemento temporal é a relação entre a vigência da lei que prevê as hipóteses de incidência tributária e o momento da prática do fato pelo contribuinte, considerando, ainda, o momento para o pagamento do tributo. Surge então um questionamento quanto ao momento de ocorrência do fato gerador, ou seja, se o mesmo ocorre com o registro do título de transação da propriedade ou com o negócio jurídico que envolve a transferência da propriedade. O STJ, baseando-se no art. 1.245 do CC c/c o art. 110 do CTN, decidiu que o fato gerador ocorre com o registro do título no Registro de Imóveis, que é o momento em que efetivamente se transmite a propriedade, ocorrendo, quanto ao momento do recolhimento, mera antecipação de pagamento. O fato gerador do imposto de transmissão (art. 35, I, do CTN) é a transferência da propriedade imobiliária, que somente se opera mediante registro do negócio jurídico no ofício competente.

Uma vez traçados os elementos do ITIV, exige-se, neste trabalho, especial atenção ao elemento quantitativo do imposto, ao passo que se verificará a seguir.

3.3 ELEMENTO QUANTITATIVO DO ITIV

Na inteligência de Claudio Carneiro (2018, p. 69) “[...] podemos dizer que o elemento quantitativo é o elemento quantificador do valor do tributo, que traça uma relação entre a base de cálculo e a alíquota”.

Em outras palavras, é a parte da regra-matriz de incidência tributária que permite calcular o montante efetivamente devido a título de imposto, ou seja, o quantum pecuniário que o contribuinte deverá recolher ao Fisco.

A estrutura do elemento quantitativo, em regra, é composta por dois componentes essenciais: a base de cálculo e a alíquota. A base de cálculo representa a grandeza econômica sobre a qual se aplica o percentual da alíquota, que, por sua vez, é o índice que determina a fração da base de cálculo que será exigida como tributo. A fórmula básica e fundamental que expressa essa relação é a multiplicação entre a base de cálculo e a alíquota.

Tais elementos não são meramente numéricos ou mecânicos, já que ambos carregam densidade jurídica própria e devem observar, em sua fixação, os princípios constitucionais tributários.

No caso do Imposto sobre Transmissão Inter Vivos (ITIV), a compreensão do elemento quantitativo ganha especial relevância. Isso porque, embora o imposto tenha caráter predominantemente fiscal, entende a doutrina e jurisprudência majoritária que a sua cobrança deve refletir fielmente a realidade econômica da operação de transmissão onerosa de bens imóveis. Assim, tanto a definição da base de cálculo

quanto a escolha da alíquota pelo Município devem respeitar os contornos da legalidade estrita e da razoabilidade tributária.

A manipulação indevida de qualquer desses dois elementos pode gerar distorções graves na quantificação do imposto, com impactos diretos sobre a capacidade contributiva do sujeito passivo e sobre a própria legitimidade da exação.

Ademais, como alerta a doutrina, o elemento quantitativo não se resume a uma operação matemática. Trata-se de um componente da norma jurídica tributária que depende de interpretação conforme os princípios constitucionais e legais, devendo ser delimitado com objetividade e transparência para evitar práticas abusivas da Administração Pública.

Neste sentido, Sacha Calmon (2020, p. 469) discorre:

ora, se após a aplicação da alíquota sobre a base de cálculo ainda restam adições, deduções e cálculos a fazer para se chegar ao quantum devido, então é porque o aspecto quantitativo da consequência endonormativa não se reduz a esses dois elementos (seria, aliás, simplório que assim fosse, invariavelmente).

A seguir, serão examinados separadamente os dois componentes do elemento quantitativo do ITIV: a alíquota e a base de cálculo, com foco especial na controvérsia envolvendo o arbitramento da base de cálculo pelo Município de Salvador.

3.3.1 Alíquota do ITIV

Como delineado anteriormente, a valoração do ITIV leva em conta a ideia nuclear da multiplicação entre a base de cálculo e a alíquota, ou seja, o contribuinte irá pagar o referido imposto calculado pela multiplicação dos valores da base de cálculo e da alíquota.

Como explica Leandro Paulsen (2023, p. 737) “as alíquotas são fixadas pela legislação municipal, não prevendo mais a Constituição a fixação de limite por Resolução do Senado, o que só está previsto para o ITCMD, mas não para o ITBI.”

No município de Salvador, ente municipal objeto deste estudo, a alíquota irá variar entre 1% (um por cento), se for considerado popular o imóvel objeto da transferência, ou 3% (três por cento) nas demais transmissões, conforme o art. 8º Decreto nº 24.058, de 16 de julho de 2013 do município de Salvador, vejamos:

Art. 8º O imposto será calculado aplicando-se sobre a base de cálculo as seguintes alíquotas:

I - 1,0 % (um por cento) para as transmissões de imóveis populares;

II – 3,0 % (três por cento) nas demais transmissões.

Parágrafo único. Para efeito do enquadramento como imóvel popular de que trata o inciso I do caput, a unidade habitacional deverá satisfazer, simultaneamente, aos seguintes requisitos:

I – ser destinada à residência;

II – ter área construída privativa limitada a 39,56 m² (trinta e nove, cinquenta e seis metros quadrados);

III – ter valor venal atualizado de até R\$ 44.996,73 (quarenta e quatro mil, novecentos e noventa e seis reais e setenta e três centavos) (Bahia, 2013).

Neste sentido, O decreto ainda define, em seu parágrafo único, os critérios para considerar um imóvel como “popular”, restringindo essa classificação àqueles com área construída limitada a 39,56 metros quadrados e valor venal atualizado de até R\$ 44.996,73 (quarenta e quatro mil, novecentos e noventa e seis reais e setenta e três centavos), que são destinados à residência. Essa diferenciação tem como finalidade promover certo grau de justiça fiscal, ainda que limitada, ao prever uma tributação mais branda para camadas sociais de menor poder aquisitivo:

Art. 8º O imposto será calculado aplicando-se sobre a base de cálculo as seguintes alíquotas:

[...]

Parágrafo Único - Para efeito do enquadramento como imóvel popular de que trata o inciso I do caput, a unidade habitacional deverá satisfazer, simultaneamente, aos seguintes requisitos:

I - ser destinada à residência;

II - ter área construída privativa limitada a 39,56 m² (trinta e nove, cinquenta e seis metros quadrados);

III - ter valor venal atualizado de até R\$ 44.996,73 (quarenta e quatro mil, novecentos e noventa e seis reais e setenta e três centavos) (Bahia, 2013).

Contudo, é necessário tecer uma crítica ao dispositivo: observa-se que essa política é bastante restritiva e desatualizada, especialmente diante da realidade do mercado imobiliário de Salvador. A limitação do valor venal para caracterizar o imóvel como “popular” acaba excluindo a grande maioria das unidades habitacionais de baixo e médio padrão, o que reduz significativamente o alcance da alíquota de 1%. Na prática, portanto, a regra geral tem sido a incidência da alíquota de 3% sobre a maioria das transações.

Como arremate, as lições de Luiz Emygdio Rosa Junior (2006, p. 880) destrincham os temas que rondam a alíquota do ITIV,

os Municípios têm liberdade para fixar alíquotas do ITBI, sendo, em regra, de 2% (dois por cento), como ocorre no Município do Rio de Janeiro (LMRJ, art. 19). A alíquota do ITBI é proporcional porque o percentual não varia em função do valor da base de cálculo. A doutrina e a jurisprudência não têm admitido leis municipais que estabeleçam a progressividade do imposto, em razão de sua base de cálculo, ou seja, do valor venal do imóvel, vale dizer, valor de mercado, levando-se em conta a lei de oferta e procura. Parece-nos correto o mencionado entendimento pelas seguintes razões: Primeira, que a CF de 1988 não prevê a progressividade do ITBI e esse princípio só pode ter assento expresso na Constituição, como ocorre com o IR (art. 153, § 2º, I), o ITR (art. 153, § 4º) e o IPTU (arts. 156, § 1º, e 182, § 4º). Segunda, que o ITBI tem natureza real e a progressividade só diz respeito aos impostos de caráter pessoal porque levam em conta a capacidade econômica do contribuinte, e, assim, não se aplica ao ITBI a norma do art. 145, § 1º, da CF. Terceira, que a mera fixação do valor venal do bem imóvel como base de cálculo por influência de determinados critérios, como localização, área, etc., já constitui uma progressividade genérica, realizando-se o princípio da capacidade contributiva proporcionalmente ao preço da venda.

Em síntese, a alíquota do ITIV em Salvador, embora formalmente legítima, deve ser analisada em conjunto com a base de cálculo sobre a qual incide, pois a conjugação de uma alíquota aparentemente moderada com uma base arbitrária e distorcida pode resultar em grave injustiça fiscal. Portanto, qualquer análise do impacto do ITIV sobre o contribuinte exige a compreensão conjunta dos dois elementos centrais do aspecto quantitativo, quais sejam, a alíquota e a base de cálculo.

3.3.2 Base de cálculo do ITIV

Conforme se verificará neste capítulo, a base de cálculo do ITIV é tema de divergência doutrinária. Desta forma, ao analisar a base de cálculo do referido imposto, percebe-se que há margem para interpretação quanto ao meio utilizado para a sua valoração. O artigo 38 do Código Tributário Nacional prevê que “a base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos” (Brasil, 1966), de modo que o termo “valor venal” pode ser compreendido de diferentes formas.

A confusão entre valor venal e valor de mercado está no centro da controvérsia jurídica analisada neste trabalho. Embora sejam expressões frequentemente utilizadas como sinônimos pela Administração Tributária, sobretudo no âmbito municipal, trata-se de conceitos distintos, com implicações relevantes para a legalidade do lançamento tributário.

O valor venal é, em regra, um valor estimado pelo Fisco para fins de tributação, utilizado com frequência como base de cálculo de tributos como o IPTU. Trata-se de

uma estimativa genérica e administrativa, construída com base em parâmetros de localização, tamanho, uso do imóvel e outros fatores padronizados. Já o valor de mercado corresponde ao valor real e atual de troca do bem no mercado imobiliário, refletido na livre negociação entre as partes e influenciado pelas condições econômicas do momento.

Ignorar essa distinção, traz diversas implicações práticas que recaem sobre o contribuinte. Diante disso, diversos autores se empenharam para classificar a base de cálculo do ITIV, dando especial atenção ao termo “valor venal” trazido pelo CTN.

Leandro Paulsen (2023, p. 741), analisando a base de cálculo do tributo no âmbito do município de São Paulo, dispõe que “[...] poderá não corresponder exatamente ao valor da operação, ou seja, ao valor constante do negócio jurídico realizado”.

Do mesmo modo, sobre a base de cálculo do Imposto de transmissão de bens inter vivos, pensa Hugo de Brito Machado (2011, p. 386), “[...] não é o preço de venda, mas o valor venal”.

De modo contrário, segundo Kiyoshi Harada (2017, p. 326),

[...] a base de cálculo é o valor venal do imóvel, que outra coisa não é senão aquele preço que seria alcançado em uma operação de compra e venda à vista, em condições normais do mercado imobiliário, admitindo-se a diferença de até 10% para mais ou para menos.

De forma esclarecedora sobre o tema, discorre Sacha Calmon (2020, p. 647)

a base de cálculo do ITBI, noutro giro, é o valor venal, real, do negócio, obtido mediante lançamento direto ou misto. O Fisco municipal reserva-se o direito de avaliar os imóveis e os direitos imobiliários e de dizer o “preço fiscal” dos mesmos, o qual não poderá nunca exceder o valor venal (real), sob pena de confisco.

Diante da divergência doutrinária sobre o conceito de “valor venal”, reforça a ideia de que o termo pode ser interpretado de diferentes formas, conforme o contexto tributário. No entanto, a prática de alguns municípios, como o de Salvador, ao utilizar o valor venal para fins de ITIV, desconsiderando o valor da transação efetiva, tem gerado discussões jurídicas relevantes. Isso porque, conforme o artigo 38 do Código Tributário Nacional (CTN), o critério legal para a base de cálculo do ITIV é o valor venal, o que tem suscitado questionamentos quanto à sua aplicação prática,

especialmente quando o município arbitra valores que não refletem a realidade econômica da operação imobiliária.

A jurisprudência dos tribunais superiores, especialmente do Superior Tribunal de Justiça (STJ), tem caminhado no sentido de harmonizar a interpretação desse dispositivo legal com os princípios constitucionais aplicáveis, como o da capacidade contributiva.

O STJ consolidou o entendimento de que a base de cálculo do ITIV deve ser o valor da efetiva transação, ou seja, o montante realmente negociado entre as partes no momento da compra e venda do imóvel. Esse posicionamento se baseia na premissa de que o valor venal, muitas vezes utilizado para o cálculo do IPTU, pode não refletir o valor de mercado do bem, sendo, em muitos casos, inferior ou superior ao valor da transação efetiva.

Desta forma, o julgamento do Superior Tribunal de Justiça firmou tese em sede de Incidente de Recursos Repetitivos (IRDR), fixada quando do julgamento do RESp 1.937.821/SP, Tema Repetitivo 1.113, aduzindo que

a) a base de cálculo do ITBI é o valor do imóvel transmitido em condições normais de mercado, não estando vinculada à base de cálculo do IPTU, que nem sequer pode ser utilizada como piso de tributação; b) o valor da transação declarado pelo contribuinte goza da presunção de que é condizente com o valor de mercado, que somente pode ser afastada pelo fisco mediante a regular instauração de processo administrativo próprio (art. 148 do CTN); c) o Município não pode arbitrar previamente a base de cálculo do ITBI com respaldo em valor de referência por ele estabelecido unilateralmente (Brasil, 2022).

Essa divergência entre o valor venal utilizado para o IPTU e o valor da transação real gera uma situação de insegurança jurídica para os contribuintes, que acabam sendo onerados de maneira excessiva em transações imobiliárias.

Porém, em que pese exista certa divergência doutrinária acerca do tema, o Superior Tribunal de Justiça pacificou, de uma vez por todas, a base de cálculo do ITIV como o valor da efetiva transação imobiliária, e não poderia ser de outra forma, uma vez que, conforme explica Ricardo Mariz de Oliveira (2022, p. 563)

[...] a base de cálculo, cujo conceito não é genericamente definido pelo código, corresponde à expressão monetária do próprio fato gerador. Esta concepção é compatível com as bases de cálculo estabelecidas especificamente para os tributos pelo CTN, mas advém de ensinamentos ancestrais, a nós legados por eminentes mestres que nos precederam.

Nesta linha intelectual, o supramencionado autor, para justificar a necessária conexão entre o fato gerador e a base de cálculo, aproveita as palavras de Geraldo Ataliba (1973, p. 117), expondo que a base de cálculo é considerada como uma “[...] perspectiva dimensível do aspecto material da hipótese de incidência”

Assim, diante da análise doutrinária, jurisprudencial e normativa, conclui-se que a base de cálculo do ITIV deve refletir, com fidelidade, a realidade econômica do negócio jurídico entabulado entre as partes, sob pena de comprometer a legalidade, a justiça fiscal e a segurança jurídica do contribuinte. O “valor venal”, embora mencionado pelo artigo 38 do CTN, não pode ser confundido com valor arbitrado unilateralmente pela Fazenda Pública com base em critérios genéricos ou valores referenciais preestabelecidos, especialmente quando descolados das particularidades da operação concreta.

Portanto, é necessário que a interpretação do termo “valor venal”, para fins de ITIV, seja funcionalmente vinculada à expressão monetária do fato gerador, isto é, ao valor real do bem transmitido, conforme contratado entre as partes.

4 ANÁLISE DO EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA DO MUNICÍPIO DE SALVADOR NA COBRANÇA DO ITIV

4.1 ANÁLISE DA CONDUTA DO MUNICÍPIO DE SALVADOR

4.1.1 A aplicação do valor venal do imóvel em detrimento do valor da efetiva transação na base de cálculo do ITIV

No âmbito da cobrança do ITIV, o Município de Salvador adotou nos últimos anos, quando do exercício de sua competência, uma sistemática específica para apuração da base de cálculo do tributo: a utilização de valores de referência previamente fixados pela Administração Tributária, com base em critérios internos de avaliação, frequentemente relacionados a estimativas do valor venal de imóveis situados em determinadas regiões da cidade. Esses valores de referência são utilizados de forma automática pelo sistema da Secretaria da Fazenda Municipal como parâmetro para cálculo do imposto devido, ainda que divergentes do valor efetivamente pactuado entre as partes no negócio jurídico de transmissão onerosa do bem.

A conduta municipal parte da premissa de que o valor venal, assim compreendido como uma estimativa genérica atribuída pela Administração, representa, de maneira presumida, o valor real do imóvel, e, portanto, seria mais adequado que o valor declarado pelo contribuinte. Dessa forma, o valor de transação informado na escritura pública e declarado pelo contribuinte passa a ser desconsiderado. Embora essa prática seja utilizada para otimizar a arrecadação, gera questionamentos jurídicos significativos.

A adoção do valor venal como critério exclusivo de tributação se distancia do que o ordenamento jurídico brasileiro estabelece para impostos incidentes sobre a transmissão de bens, onde se prevê que a base de cálculo do ITIV deve refletir o valor da operação concretamente realizada. Ou seja, o valor efetivo da compra e venda é o que se alinha ao conceito de capacidade contributiva, princípio norteador do sistema tributário nacional.

Cita-se, a título de comparação, o ITCMD, imposto sobre a transmissão causa mortis e por doação de quaisquer bens e direitos, que, conforme entendimento majoritário, possui o valor real dos bens como base de cálculo, em detrimento do valor venal destes, conforme explica Claudio Carneiro (2018, p. 193)

a base de cálculo do ITCMD, segundo o art. 38 do CTN, é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos à época da abertura da sucessão. Questiona-se sobre a diferença entre valor venal e valor real, pois embora a lei se refira ao valor venal, o Estado apura a base de cálculo pelo valor real.

Deste modo, embora não haja obrigatoriedade dos impostos compartilharem o mesmo mecanismo para apuração de sua base de cálculo, percebe-se uma contradição dos entes federativos ao adotarem, para tributos que possuem a mesma lógica, qual seja, a transmissão de bens, entendimentos diferentes.

Retornando ao ITIV, ocorre que a prática do município de Salvador contraria os entendimentos jurisprudenciais consolidados sobre o tema, especialmente nas cortes superiores, onde se reitera a necessidade de que o valor de mercado, e não o valor venal, seja utilizado para o cálculo do imposto. Essa postura do ente municipal em recorrer ao valor venal, normalmente superior ao valor de mercado, aparenta estar amparada na intenção de simplificação tributária; contudo, sacrifica o princípio da justiça fiscal, já que o valor venal nem sempre reflete a realidade econômica da transação imobiliária.

Cumprido esclarecer que o ente municipal, por sua vez, para justificar a cobrança do ITIV em valor acima do valor da efetiva transação, se embasa em uma conjugação dos artigos 117 da Lei nº 7.186/2006 (Código Tributário e de Rendas do Município de Salvador – CTRMS) e 6º do Decreto nº 24.058, *in verbis*:

Art. 117. A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos, assim considerado o valor pelo qual o bem ou direito seria negociado à vista, em condições normais de mercado.

Art. 6º A base de cálculo do imposto, em qualquer hipótese, não poderá ser inferior ao Valor Venal Atualizado - VVA dos bens ou direitos transmitidos.
Parágrafo Único - Considera-se Valor Venal Atualizado - VVA dos bens ou direitos transmitidos, o valor pelo qual o bem ou direito seria negociado à vista, em condições normais de mercado (Bahia, 2013).

Ocorre que, o entendimento conjugado destes artigos não poderá servir como justificativa para o arbitramento unilateral da base de cálculo do referido imposto. Veja, inclusive, que o próprio artigo 117 do CTRMS, em seu parágrafo segundo, dispõe sobre procedimentos específicos para que o fisco municipal apure a base de cálculo:

Art. 117, § 2º Ao verificar que o valor dos bens ou direitos declarados pelo contribuinte é incompatível com o valor transacionado nas condições normais

de mercado, a Administração Tributária deverá apurar a base de cálculo do imposto, assegurando ao contribuinte avaliação contraditória e apresentação dos elementos comprobatórios da transação com os fundamentos do pedido (Bahia, 2006).

Desta forma, extrai-se da norma que o contribuinte irá declarar o valor de imóvel transicionado, que servirá, em regra, para fixação da base de cálculo do ITIV, podendo apenas a Administração Pública Municipal apurar a base de cálculo do imposto mediante verificação que o valor declarado é compatível com o valor transicionado nas condições normais de mercado, assegurando o contraditório e o devido processo legal ao contribuinte.

Nesse ínterim, é possível verificar que a postura que desconsidera o valor declarado pelo contribuinte, qual seja, o valor da efetiva transação, como base de cálculo do ITIV, sem seguir esses pressupostos previstos na legislação supracitada, de logo, já incorre, de primeira vista, em violação ao próprio Código Tributário e de Rendas do Município de Salvador.

Além disso, conforme visto neste trabalho, o exercício da competência municipal tributária deve obedecer aos pressupostos legais e principiológicos do sistema nacional tributário, porém, a conduta do ente municipal viola diversos princípios que circundam a atividade fiscal no país, como o do contraditório e devido processo legal, que foram vistos acima, bem como o princípio da capacidade contributiva, legalidade, segurança jurídica e isonomia tributária.

O princípio da capacidade contributiva, previsto no artigo 145, §1º, da Constituição Federal, estabelece que os tributos devem ser calculados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Quando o valor venal arbitrado pelo município é utilizado como base de cálculo para o ITIV, e este não corresponde ao valor real da transação, ocorre uma distorção na aplicação desse princípio, resultando em uma tributação desproporcional.

Na mesma linha de raciocínio, discorre Yoshiaki Ichihara (2009, p. 285-286) “[...] não se poderia tomar como base de cálculo um valor superior ao valor da transmissão, uma vez que poderia invalidar a lei que assim ficar, seja por quebra do princípio da capacidade contributiva ou por aparecer aí uma feição confiscatória”.

A utilização do valor venal, portanto, muitas vezes desatualizado e não condizente com o valor de mercado, gera uma série de injustiças tributárias, penalizando contribuintes que, em muitos casos, pagam um imposto calculado sobre

uma base maior do que o valor efetivamente pago pelo imóvel. Esta conduta viola o princípio da proporcionalidade, que exige que os tributos sejam proporcionais à realidade econômica do contribuinte e ao valor da operação realizada.

Ainda que o município possa ter a prerrogativa de verificar e arbitrar o valor venal de um imóvel para fins de cálculo do ITIV, essa prerrogativa não pode se sobrepor à legalidade e à capacidade contributiva.

Leandro Paulsen (2023, p. 131), ao tratar deste princípio, entende que

[...] decorre desse princípio, basicamente, que o Estado deve exigir das pessoas que contribuam para as despesas públicas na medida da sua capacidade econômica, de modo que os mais ricos contribuam progressivamente mais em comparação aos menos providos de riqueza.

Do disposto acima, extrai-se a lição de que os mais ricos devem sentir mais o ônus da tributação do que os mais pobres. Então, não faria sentido que uma pessoa mais pobre tivesse que desembolsar mais dinheiro para pagar o ITIV que foi calculado com a base de cálculo errada pelo município do que um mais rico, que por sorte, teve o seu ITIV valorado pela base de cálculo correta, qual seja, o valor real da transferência.

Ademais, sobre o princípio da isonomia tributária, discorre Leandro Paulsen (2023, p. 257):

a isonomia tributária está positivada no art. 150, II, da CF. Constitui uma limitação ao poder de tributar vinculada à ideia de justiça tributária. Veda tratamento desigual entre os contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

A violação deste princípio quando o município não utiliza o valor da transferência do imóvel declarado pelo contribuinte, se revela, justamente, diante do caráter aleatório da conduta. Não se sabe, ao certo, se a Administração Fiscal de Salvador vai utilizar o valor declarado pelo contribuinte ou o valor venal apurado em seu sistema, colocando os contribuintes, adquirentes de imóveis, por exemplo, em situações de tratamento tributário desigual.

Ressalta-se, ainda, que essa situação de incerteza frente à conduta do município viola, frontalmente, o princípio da segurança jurídica. Este pressuposto, fundamental no Estado de Direito, assegura que os atos da administração pública

sejam previsíveis, estáveis e realizados dentro dos parâmetros legais. O arbitramento de valores venais que não condizem com a realidade da transação acaba por gerar um ambiente de incerteza, em que os contribuintes não sabem exatamente quanto pagarão de imposto no momento da transferência do imóvel.

Para Humberto Ávila (2019, p. 76),

o princípio da segurança jurídica demanda que o Direito seja compreensível, confiável e calculável o que só ocorre quando o indivíduo conhece e compreende o conteúdo do Direito, quando tem assegurados no presente os direitos que conquistou no passado e quando pode razoavelmente calcular as consequências que serão aplicadas no futuro relativamente aos atos que praticar no presente.

Ainda no teor da segurança jurídica, Leandro Paulsen (2020, p. 108) explica que

o princípio da segurança jurídica constitui, ao mesmo tempo, um subprincípio do princípio do Estado de direito (subprincípio porque se extrai do princípio do Estado de direito e o promove) e um sobreprincípio relativamente a princípios decorrentes que se prestam à afirmação de normas importantes para a efetivação da segurança (sobreprincípio porque dele derivam outros valores a serem promovidos na linha de desdobramento da sua concretização).

Em reforço à argumentação jurídica já exposta, ressalta-se a relevância do Tema Repetitivo 1.113, julgado pelo Superior Tribunal de Justiça, que pacificou a controvérsia sobre a base de cálculo do ITIV (ou ITBI, conforme a denominação em outros municípios). No julgamento do REsp 1.937.821/SP, sob a sistemática dos recursos repetitivos, o STJ fixou a seguinte tese jurídica vinculante:

a) a base de cálculo do ITBI é o valor do imóvel transmitido em condições normais de mercado, não estando vinculada à base de cálculo do IPTU, que nem sequer pode ser utilizada como piso de tributação; b) o valor da transação declarado pelo contribuinte goza da presunção de que é condizente com o valor de mercado, que somente pode ser afastada pelo fisco mediante a regular instauração de processo administrativo próprio (art. 148 do CTN); c) o Município não pode arbitrar previamente a base de cálculo do ITBI com respaldo em valor de referência por ele estabelecido unilateralmente (Brasil, 2022).

A posição do STJ reafirma, portanto, os princípios constitucionais da legalidade, do devido processo legal e da capacidade contributiva, e repudia expressamente o arbitramento unilateral e automático da base de cálculo com base em tabelas

genéricas de valores de referência — prática que se verifica de forma sistemática no Município de Salvador.

Em situações em que o valor arbitrado pelo município excede o valor de mercado ou da transação, o contribuinte tem o direito de contestar judicialmente o lançamento tributário, buscando a adequação do imposto ao valor real da operação. A jurisprudência tem sido clara ao garantir aos contribuintes o direito de pleitear a restituição dos valores pagos a maior, quando comprovada a diferença entre o valor arbitrado e o valor real da transação.

Cumprе reforçar que a tese firmada em julgamento de Incidente de Tema Repetitivo pelo STJ específica que a base de cálculo do ITIV não está vinculada à base de cálculo do IPTU. Isto merece atenção porque, como dito, o Município de Salvador vem calculando a base de cálculo do ITIV utilizando os mesmos parâmetros para a base de cálculo do Imposto territorial urbano.

Os parâmetros utilizados, como dito, são os mesmos, o IPTU é calculado levando em consideração o “valor venal” do bem imóvel, de modo que este valor é calculado pelo município, observando o mercado imobiliário local, bem como seus usos e costumes, para chegar em um valor médio condizente com a realidade do imóvel, utilizando este valor como base de cálculo do IPTU.

A diferença aqui decorre do fato gerador, o fato que enseja a cobrança de IPTU, conforme art. 32 do CTN, é ser proprietário de um imóvel, diferente do fato gerador do ITIV, que é a transferência do imóvel. Ou seja, levando em conta que o ITIV incidirá sobre a transferência do bem imóvel, se vê lógica que a base de cálculo do imposto será o valor da transferência, e não o valor venal constante nos sistemas da prefeitura para fins de cálculo de IPTU.

Por isso, o Superior Tribunal de Justiça, percebendo essa peculiaridade entre as bases de cálculo e as condutas tomadas por diversos municípios ao redor do país, já dispôs, expressamente, que a base de cálculo destes dois impostos não tem qualquer vinculação entre si, sendo institutos jurídicos individualizados e independentes, possuindo suas respectivas características individuais.

Diversos são os julgados neste sentido, em especial, cita-se a decisão da Apelação de nº 05598147220178050001, pela relatoria da desembargadora Lisbete Maria Teixeira, do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, que expressamente determina que “o STJ já firmou posicionamento no sentido de que, a título de valor do

imóvel alienado, há de se considerar o montante real do negócio jurídico”, restando ementado da seguinte forma:

APELAÇÃO CÍVEL. AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO. BASE DE CÁLCULO DE ITIV. MUNICÍPIO DE SALVADOR. VALOR DA TRANSMISSÃO DO BEM, DEVIDAMENTE ATUALIZADO ATÉ A TRANSCRIÇÃO DO TÍTULO ALIENATIVO NO CARTÓRIO DE IMÓVEIS. PRECEDENTES DO STJ. AUSÊNCIA DE INDÍCIOS DE DECLARAÇÃO DA OPERAÇÃO ALIENATIVA INFERIOR AO PREÇO MÉDIO DE MERCADO. ÔNUS DE PROVA NÃO ELIDIDO PELA FAZENDA PÚBLICA. SENTENÇA MANTIDA. VERBA SUCUMBENCIAL MAJORADA. APELO IMPROVIDO. Segundo as disposições do art. 116 da Lei Soteropolitana de n.º 7.186/2006 (CTRMS), "A base de cálculo do imposto é o valor: I nas transmissões em geral, dos bens ou direitos transmitidos". Destarte, não se pode admitir a pretensão da Municipalidade, em negar vigência ao preceito legal retrocitado, para, desconsiderando o preço da transmissão do bem, presumir a sonegação do imposto pelos apelados, por suposta prevalência da avaliação praticada pelo mercado. Ainda que o fato imponible do ITIV apenas ocorra com a transcrição imobiliária, o STJ já firmou posicionamento no sentido de que, a título de valor do imóvel alienado, há de se considerar o montante real do negócio jurídico. Considerando que os honorários de sucumbência decorrerem da causalidade, e, tendo em vista a sucumbência recursal do Apelante, majora-se os honorários sucumbenciais para 20% sobre o valor atualizado da causa, em atenção ao § 11º do artigo 85 do CPC/2015. (Bahia, 2021).

Ou seja, considerando a alienação de um bem imóvel, geralmente transacionado por contrato de compra e venda, para fins de apuração de base de cálculo do Imposto de transmissão de bens imóveis, deverá se considerar o valor da efetiva transação, que consta no instrumento contratual ensejador do fato gerador do tributo, fazendo com que, logicamente, o contribuinte pague o imposto considerando o quanto desembolsou, efetivamente, para a compra do bem.

A Corte também fez questão de deixar claro que o simples fato de o valor declarado pelo contribuinte ser inferior ao valor venal de referência não autoriza, por si só, a revisão da base de cálculo, devendo a Administração demonstrar concretamente que há indícios de fraude, subavaliação dolosa ou simulação, o que não se presume.

Essa posição jurisprudencial tem servido de fundamento central para a anulação de diversas exigências de ITIV nos municípios brasileiros, inclusive, como já demonstrado, em decisões já proferidas pelo Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, em que se reconhece a ilegalidade do arbitramento automático da base de cálculo e se determina a utilização do valor efetivamente pago na escritura como parâmetro para o lançamento do imposto.

Não é demais ressaltar que a conduta do município de Salvador desrespeita a jurisprudência firmada no Superior Tribunal de Justiça, ao passo que deverá ser respeitada a observância obrigatória dos precedentes vinculantes. Percebe-se que a base de cálculo do ITIV já foi examinada pelo STJ, de modo que restou fixada tese firmada em Incidente de Recursos Repetitivos, no qual o Superior Tribunal de Justiça entendeu que a base de cálculo do tributo seria o valor da transferência do bem, sendo este um precedente vinculativo.

Neste íterim, o sistema de precedentes instituído pelo Código de Processo Civil de 2015 parte da premissa que as decisões oriundas de julgamento de determinados instrumentos terão efeito vinculante para o Poder Judiciário, cujo objetivo é, justamente a garantia da segurança jurídica dos jurisdicionados, através da uniformização do entendimento jurisprudencial proferidos em determinados casos.

Neste sentido, destaca-se o artigo 927 do CPC, o qual elenca um rol de decisões que devem ser observadas como precedentes vinculativos pelos tribunais, que, especificamente, em seu inciso terceiro, determina o seguinte: “os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinários e especial repetitivos” (Brasil, 2015).

Não obstante, o ITIV está sujeito ao lançamento por homologação, no qual o contribuinte declara o valor da operação que sofrerá incidência, neste sentido, o arbitramento administrativo do imposto devido pode ser, excepcionalmente, justificado, desde que precedido da instauração de procedimento administrativo fiscal na forma no artigo 148 do Código Tributário Nacional, o qual assegura ao interessado o exercício da ampla defesa.

Nessa lógica, o artigo dispõe expressamente que

[...] quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial (Brasil, 1966).

Segundo Paulo de Barros Carvalho (1993, p. 282-283),

a conhecida figura do lançamento por homologação é um ato jurídico administrativo de natureza confirmatória, em que o agente público, verificado o exato implemento das prestações tributárias de determinado contribuinte,

declara, de modo expresso, que obrigações houve, mas que se encontram devidamente quitadas até aquela data, na estrita consonância dos termos da lei. Não é preciso despender muita energia mental para notar que a natureza do ato homologatório difere da do lançamento tributário. Enquanto aquele primeiro anuncia a extinção da obrigação, liberando o sujeito passivo, estoutro declara o nascimento do vínculo, em virtude da ocorrência do fato jurídico. Um certifica a quitação, outro certifica a dívida. Transportando a dualidade para outro setor, no bojo de uma analogia, poderíamos dizer que o lançamento é a certidão de nascimento da obrigação tributária, ao passo que a homologação é a certidão de óbito.

Forçoso convir, então, que a declaração do contribuinte goza de presunção *juris tantum*, cabendo ao Fisco em situações de flagrante discrepância do valor venal declarado com o valor de mercado, instaurar o respectivo procedimento administrativo, assegurado a ampla defesa e o contraditório, conforme ser verifica no já mencionado artigo 117, §2º do CTRMS.

Deste modo, não pairam dúvidas de que a base de cálculo para o ITIV deve ser o valor declarado pelo contribuinte quando da lavratura do instrumento de promessa ou de compra e venda. Pode, no entanto, a Fazenda Pública utilizar a previsão legal contida no art. 148, do CTN, mas tão somente quando entender que o valor declarado esteja destoante do mercado ou do valor venal.

Neste sentido, foi o entendimento firmado pela Segunda Câmara Cível do Tribunal de Justiça da Bahia, quando do julgamento da Apelação Cível nº 0000254-13.2010.8.05.0226, cuja Relatora foi a Exma. Desembargadora Lisbete Teixeira Almeida Cézar Santos:

APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE TRANSMISSÃO DE BENS ENTRE VIVOS. BASE DE CÁLCULO. ART. 148, CTN. PREÇO DA COMPRA E VENDA INFERIOR OBTIDO EM LAUDO TÉCNICO. PRODUÇÃO UNILATERAL. VIOLAÇÃO AO CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA. A PARTE NÃO PODE SER SURPREENDIDA. NO CASO DOS AUTOS, DEVE SER DESPREZANDO O VALOR ARBITRADO E REALIZAR O CÁLCULO COM BASE NA TRANSAÇÃO. APELO PROVIDO.

O artigo 148 do CTN exige, para a revisão da base de cálculo, o devido processo legal, com regular contraditório, no caso em tela a Prefeitura baseou-se em laudo técnico para apurar o valor real do bem, levando-se em consideração aspectos importantes como localização, condição do imóvel e preço de mercado.

Com efeito, conforme disposto no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, bem como o artigo 97, inciso II, § 1º, do Código Tributário Nacional, nenhum tributo será instituído nem aumentado, a não ser mediante lei, salvo as hipóteses mencionadas na própria Constituição Federal. Embora não faça referência expressa ao artigo 148 do CTN, que autoriza o poder tributante a rever a base de cálculo do tributo se esta apresentar valor inferior ao do mercado, exigindo para isso, o processo regular.

Verificado que, houve violação ao contraditório e ampla defesa, evitando desta forma surpresas de última hora, ou que tal valor não seja exatamente aquele objeto da transação. Assim, a base de cálculo do ITBI se define pelo

valor venal ou pelo valor declarado pelo contribuinte quando da lavratura do instrumento de compra e venda.
Apelo provido. Reforma da Sentença, para conceder a segurança.
(Bahia, 2013).

Entende-se como oportuno, neste momento, compilar alguns julgados advindos da jurisdição baiana, especialmente na comarca de Salvador:

AGRAVO INTERNO EM APELAÇÃO CÍVEL. AÇÃO DECLARATÓRIA. ITBI. BASE DE CÁLCULO. VALOR VENAL ATUALIZADO. PROVA PERICIAL ACERCA DO REAL VALOR DE MERCADO DO BEM À ÉPOCA DA TRANSFERÊNCIA DA PROPRIEDADE. INEXISTÊNCIA DE VINCULAÇÃO ENTRE A BASE DE CÁLCULO PARA LANÇAMENTO DO IPTU E CÁLCULO DO ITIV. VEDAÇÃO À BASE DE CÁLCULO DO ITBI ARBITRADA UNILATERALMENTE PELO MUNICÍPIO. PRECEDENTE DO STJ: RECURSO REPETITIVO Nº 1937821/SP. SENTENÇA MANTIDA INTACTA. AGRAVO INTERNO IMPROVIDO. ACÓRDÃO Vistos, relatados e discutidos estes autos de agravo interno 0511460-79.2018.8.05 .0001.1. AgIntCiv, em que figuram como agravante MUNICÍPIO DE SALVADOR e como agravada DAMRAK DO BRASIL PARTICIPACOES E EMPREENDIMENTOS LTDA. ACORDAM os magistrados integrantes da Quarta Câmara Cível do Estado da Bahia, por UNANIMIDADE, em CONHECER e NEGAR PROVIMENTO ao AGRAVO INTERNO, nos termos do voto da relatora. Sala de Sessões do Tribunal de Justiça da Bahia Desª Gardênia Pereira Duarte Relatora (Bahia, 2022).

Neste julgado da 2ª Vara da Fazenda Pública de Salvador, extrai-se o entendimento de que não há vinculação entre a base de cálculo para lançamento do IPTU, ou seja, valor venal médio do imóvel apurado pelo Município de Salvador, e o cálculo do ITIV, que deve possuir como base de cálculo o valor da efetiva transferência do imóvel, sendo vedado o arbitramento desta quando fora das hipóteses legais contidas no art. 148 do CTN.

AGRAVO DE INSTRUMENTO. MANDADO DE SEGURANÇA. LIMINAR. ITIV. BASE DE CÁLCULO. VALOR DA TRANSAÇÃO. PRESUNÇÃO DE VERACIDADE. PRESENÇA DOS REQUISITOS LEGAIS. FUNDAMENTO RELEVANTE DA PRETENSÃO E “PERIGO DE DEMORA”. AGRAVO INTERNO PREJUDICADO. DECISÃO REFORMADA. RECURSO CONHECIDO E PROVIDO. Deve ser reformada a decisão que indeferiu pedido de liminar na ação mandamental de origem por não ter considerado a interpretação da jurisprudência vinculante sobre a definição da base de cálculo do ITIV, conforme definido pelo Superior Tribunal de Justiça (Tema nº 1.113), firme no sentido de estabelecer a presunção de veracidade do valor declarado pelo adquirente do imóvel para o cálculo do imposto. Segundo a jurisprudência firmada no REsp nº 1 .937.821-SP, entre as premissas firmadas no julgamento, pode ser aplicado o valor da transação como base de cálculo, não sendo dado ao fisco, unilateralmente, arbitrar valor diverso como referência, sem que antes seja assegurado ao contribuinte o direito ao efetivo contraditório. Em estando demonstrado o preenchimento dos requisitos exigidos pelo inciso III do art. 7º da Lei nº 12 .016/2009, consubstanciados no fundamento relevante da pretensão e no “perigo da

demora” deve ser reformada a decisão que indeferiu a liminar na ação mandamental de origem. Agravo interno prejudicado. Decisão reformada. Agravo de instrumento conhecido e provido. A C Ó R D Ã O Vistos, relatados e discutidos estes autos do Agravo de Instrumento nº 8053855-34.2023.8.05 .0000, sendo Agravante Coral de Itacimirim Empreendimentos SPE Ltda e Agravado Município de Camaçari, ACORDAM os Desembargadores componentes da Quarta Câmara Cível desta Corte, em julgar prejudicada a apreciação do Agravo Interno nº 8053855-34.2023.8.05 .0000.1.AglntCiv., conhecer e dar provimento ao agravo de instrumento. Salvador/BA, data registrada na certidão eletrônica de julgamento. Des. Marcelo Silva Britto Presidente / Relator (Bahia, 2024).

Em que pese o entendimento acima esposado pelo Desembargador Marcelo Silva Britto, seja similar ao do julgado anterior em relação a proibição do arbitramento da base de cálculo sem que haja o devido contraditório administrativo, traz um importante fator no que se refere ao lançamento do ITIV, qual seja, sua presunção de veracidade do valor da venda do imóvel que declarou o contribuinte.

MUNICIPIO DE CAMACARI Advogado (s): VIRGINIA SANTANA CORREA OLIVEIRA, DANIELA AUGUSTA SANTOS BRANDAO AGRAVADO: MELIA BRASIL EMPREENDIMENTO ALPHAVILLE GUARAJUBA FASE 1 SPE EIRELI Advogado (s): VINICIUS MEDRADO MENDES, BRUNO LEONARDO SOUTO COSTA, THAIS DE CARVALHO SOARES, PABLO DE QUEIROZ ALVES ACORDÃO EMENTA. AGRAVO DE INSTRUMENTO. MANDADO DE SEGURANÇA. IMPOSTO DE TRANSMISSÃO INTER VIVOS DE BENS IMÓVEIS (ITIV). BASE DE CÁLCULO QUE SE CONSTITUI NO VALOR VENAL (VALOR DO IPTU). PRERROGATIVA DO MUNICÍPIO DE PROMOVER A AVALIAÇÃO EM OBSERVÂNCIA A PROPORCIONALIDADE E LEGALIDADE. VALOR APURADO UNILATERALMENTE. DIVERGÊNCIA. MAJORAÇÃO DESPROPORCIONAL E ONEROSA. PERICULUM IN MORA INVERSO. NECESSÁRIO REGULAR PROCESSO ADMINISTRATIVO. AGRAVO CONHECIDO E NÃO PROVIDO. O Imposto de Transmissão Inter Vivos de Bens Imóveis (ITIV) tem previsão no artigo 156, inciso II, da Constituição da República, segundo o qual compete aos Municípios a instituição de impostos sobre transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição. A base de cálculo é o valor venal (art. 38 do CTN), ou seja, o valor do IPTU (art. 33, CTN), tendo a municipalidade a prerrogativa de promover a avaliação de ofício buscando o valor efetivo de mercado do bem ou direito, conforme o art. 111 do CTM, observando, no entanto, a proporcionalidade e legalidade. O lastro probatório, no entanto, não se mostra suficiente para aferir, com um mínimo de segurança, que a municipalidade procedeu ao regular processo administrativo, sobretudo diante da divergência de valores que se mostra desproporcional, considerando o valor da integralização do capital social e o valor venal do imóvel. Presente, pois, o periculum in mora inverso, tendo em vista que o laudo de avaliação realizado unilateralmente pelo município agravante modificou a base de cálculo, majorando o valor venal do imóvel, tornando-o oneroso, vedação imposta no art. 97, inciso II e § 1º Código Tributário Nacional. AGRAVO CONHECIDO E NÃO PROVIDO. Vistos, relatados e discutidos estes autos de Agravo de Instrumento nº 8013283.75 .2019.8.05.0000 em que é agravante Município de Camaçari e agravada Melia Empreendimento Alphaville Guarajuba Fase 1 SPE Eireli . Acordam os MM. Desembargadores componentes da Terceira Câmara Cível do Tribunal

de Justiça da Bahia, em CONHECER E NEGAR PROVIMENTO AO AGRAVO DE INSTRUMENTO e o fazem de acordo com o voto de sua relatora.
(Bahia, 2020).

Por fim, outro importante precedente do Tribunal de Justiça da Bahia é o julgado proferido no Agravo de Instrumento nº 8013283-75.2019.8.05.000. A controvérsia envolvia a majoração significativa da base de cálculo do imposto, com base em laudo unilateral do Fisco que avaliou um imóvel em mais de R\$ 104 milhões, apesar de o bem ter sido integralizado ao capital social da empresa por valor declarado de R\$ 24 milhões. O TJ-BA reconheceu a ausência de processo administrativo regular e de justificativa objetiva para a disparidade, mantendo a decisão que havia concedido segurança para impedir a cobrança indevida.

Estes julgados reforçam, portanto, o ponto central discutido neste trabalho: A Administração Tributária do Município de Salvador, mesmo depois de já firmada a Tese oriunda do Tema Repetitivo 1.113, como se pode verificar nos julgados após 2022, continua tendo conduta contrária ao entendimento majoritário jurisprudencial.

Repita-se, a Administração Tributária não pode substituir o valor declarado na transação por uma estimativa genérica ou unilateral, sem respeitar o devido processo legal. A jurisprudência baiana reconhece que a ausência de contraditório e motivação adequada invalida o arbitramento da base de cálculo do ITIV, especialmente quando há desproporção flagrante entre o valor de mercado efetivo e o valor fixado pelo Fisco.

Dessa maneira, não poderia a municipalidade obrigar o recolhimento de um tributo calculado a partir de uma base de cálculo que não seja o correspondente valor da transação, isto é, um valor maior do que aquele declarado pelo contribuinte sem antes instaurar um procedimento administrativo fiscal para arbitrar o valor do imposto, desrespeitando-se o contraditório e a ampla defesa, como já visto neste estudo.

Neste diapasão, em verdade, a conduta do Município de Salvador em hipótese alguma pode ser considerada como um lançamento de ofício regular, na realidade, se trata de uma antecipação indevida e automática do arbitramento da base de cálculo, com base em valores genéricos definidos unilateralmente pela própria Administração. Essa prática é incompatível com os pressupostos estabelecidos pelo já citado artigo 148 do Código Tributário Nacional, que impõe requisitos formais e materiais específicos para a realização válida do arbitramento tributário:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial (Brasil, 1966).

O arbitramento previsto no art. 148 é uma medida excepcional, que só pode ser adotada quando houver fundada dúvida sobre os elementos fornecidos pelo contribuinte, e sempre mediante a instauração de procedimento administrativo próprio, que assegure o contraditório, a ampla defesa e a motivação concreta da decisão fiscal.

No entanto, o que se observa na prática do Município de Salvador é a inversão dessa lógica jurídica. Em vez de presumir a boa-fé do contribuinte e aceitar, como regra, o valor da transação declarado na escritura, o Fisco municipal arbitra previamente um “valor de referência” genérico e padronizado, tratando-o como base de cálculo oficial, sem instaurar procedimento individual de apuração. Ao agir assim, a Administração transforma o arbitramento em regra automática, e dispensa indevidamente a instrução processual, o que desrespeita não apenas o CTN, mas também o princípio do devido processo legal (art. 5º, LIV e LV, da CF/88).

Portanto, sob o ponto de vista estritamente legal, a sistemática adotada pelo Município de Salvador viola diretamente os pressupostos do lançamento por arbitramento, conforme definido pelo CTN. O que se constata, na prática, é que o arbitramento antecipado e padronizado não se sustenta juridicamente e configura prática administrativa inconstitucional, contrária ao princípio da capacidade contributiva, da segurança jurídica, da isonomia tributária e da legalidade.

Além da violação dos princípios constitucionais e da jurisprudência, o arbitramento indevido da base de cálculo do ITIV pode, em certos casos, configurar enriquecimento ilícito por parte do ente público. Isso ocorre quando o município arrecada valores superiores ao que seria devido caso a base de cálculo fosse o valor real da transação. A prática de tributar o contribuinte com base em valores arbitrados, e não no valor efetivo da operação, gera uma distorção no sistema tributário municipal e compromete a legitimidade da arrecadação.

Sendo assim, a base de cálculo do ITIV se define pelo valor declarado pelo contribuinte quando da lavratura do instrumento de promessa e da efetiva compra e venda, de modo que só resta facultado à Fazenda Pública utilizar da previsão legal

contida no art. 148 do CTN quando o valor declarado esteja totalmente destoante do mercado.

A conduta do Município de Salvador, ao persistir na prática de arbitramento unilateral da base de cálculo do ITIV com base em valores de referência pré-fixados, mesmo após o posicionamento vinculante do Superior Tribunal de Justiça no Tema Repetitivo 1.113, não apenas contraria o texto legal e os princípios constitucionais tributários já analisados, mas também afronta diretamente o princípio da moralidade administrativa, previsto no caput do artigo 37 da Constituição Federal:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (Brasil, 1988)

A moralidade administrativa, como ensina a doutrina majoritária, não se limita à moral comum, mas representa um conjunto de valores jurídicos que impõem à Administração Pública a atuação ética, proba, transparente e voltada ao interesse público. Quando a autoridade fazendária, consciente da existência de tese repetitiva firmada em sede de recurso especial, opta por manter conduta oposta e lesiva aos contribuintes, está, na prática, agindo em desconformidade com os padrões éticos e jurídicos que regem a atuação pública.

Nesta senda, conforme Matheus Carvalho (2020, p. 75) a moralidade administrativa

trata-se de princípio que exige a honestidade, lealdade, boa-fé de conduta no exercício da função administrativa - ou seja, a atuação não corrupta dos gestores públicos, ao tratar com a coisa de titularidade do Estado. Esta norma estabelece a obrigatoriedade de observância a padrões éticos de conduta, para que se assegure o exercício da função pública de forma a atender às necessidades coletivas.

Portanto, o desrespeito reiterado à interpretação judicial consolidada acerca da base de cálculo do ITIV deve ser compreendido não apenas como uma irregularidade técnica, mas como manifestação de um desvio mais profundo no agir administrativo, que compromete a legitimidade do exercício da competência tributária. É essencial que o Poder Público municipal atue em conformidade com os princípios constitucionais e com a jurisprudência consolidada, sob pena de tornar-se agente violador do próprio ordenamento que tem o dever de resguardar.

Em síntese, ao analisar a conduta do Município de Salvador na cobrança do ITIV, torna-se evidente que o arbitramento da base de cálculo, em patamar superior ao valor efetivo da transação imobiliária, revela uma estratégia fiscal deliberada voltada ao aumento da arrecadação tributária, levantando debates acerca da legalidade e segurança jurídica da postura.

Pode-se especular que se trata de uma conduta que, sob o discurso de “combater a sonegação” ou de “garantir a justa arrecadação”, oculta o verdadeiro propósito arrecadatório da Fazenda Pública, que se utiliza de mecanismos automáticos e padronizados de fixação da base de cálculo, desprovidos de fundamentação individualizada ou apuração técnica específica.

É importante reconhecer que o interesse arrecadatório é legítimo quando exercido dentro dos limites legais e constitucionais, mas se torna abusivo e inconstitucional quando se sobrepõe às garantias individuais do contribuinte, comprometendo o equilíbrio da relação tributária. No caso concreto do ITIV, o que se observa é a adoção de uma sistemática que visa potencializar a receita municipal por meio da elevação artificial da base de cálculo, resultando em aumento indireto da carga tributária sem respaldo jurídico adequado.

Em arremate de ideias, é possível afirmar que a prática de arbitramento unilateral da base de cálculo do ITIV, como atualmente adotada pelo Município de Salvador, viola não apenas normas infraconstitucionais e princípios tributários fundamentais, mas também a moralidade administrativa e precedente vinculante do Superior Tribunal de Justiça, demonstrando a urgência de revisão institucional da conduta municipal em respeito ao Estado Democrático de Direito.

4.1.2 Impactos patrimoniais ao contribuinte do ITIV

A conduta adotada pelo Município de Salvador ao arbitrar unilateralmente a base de cálculo do ITIV desconsiderando o valor efetivo da transação imobiliária e utilizando, muitas vezes, um valor de referência genérico gera efeitos patrimoniais relevantes e prejudiciais ao contribuinte, os quais merecem análise crítica sob os prismas jurídico, econômico e social.

Em primeiro lugar, é preciso reconhecer que a aquisição de um bem imóvel constitui um dos atos mais significativos na esfera patrimonial do indivíduo, implicando um desembolso financeiro expressivo e, por vezes, a assunção de dívidas de longo

prazo, como financiamentos. Quando o valor utilizado para cálculo do ITIV ultrapassa o valor da negociação real, o contribuinte é obrigado a recolher um tributo maior do que aquele que seria justo e proporcional, o que resulta em evidente sacrifício econômico.

Esse acréscimo indevido na carga tributária impacta diretamente o planejamento financeiro do adquirente, podendo inviabilizar a lavratura da escritura pública, o registro do imóvel e, por consequência, o exercício pleno do direito de propriedade. Em outras palavras, a tributação excessiva se converte em uma barreira prática ao acesso à moradia, sobretudo para as classes médias e populares, que já enfrentam dificuldades de crédito e limitação de recursos.

Além disso, há de se destacar que esse impacto não é apenas pontual, mas reflete de forma estrutural na segurança patrimonial do contribuinte. Ao pagar um imposto com base em valor superior ao efetivamente pactuado, há um descompasso entre o bem adquirido e o valor desembolsado a título de tributo, criando um prejuízo financeiro líquido e certo que compromete a equivalência patrimonial da transação. Isso gera um efeito regressivo, já que o ônus recai com maior intensidade sobre os contribuintes de menor capacidade econômica, que não possuem margem para absorver o custo adicional ou buscar socorro judicial.

Conforme estabelece o artigo 145, §1º, da Constituição Federal, sempre que possível, os tributos devem ser graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte, *in verbis*:

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

[...]

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte (Brasil, 1988).

Neste sentido, a adoção de uma base de cálculo fictícia, superior àquela que reflete a realidade da operação, contraria diretamente esse comando constitucional, pois não leva em consideração a verdadeira aptidão contributiva do sujeito passivo, atribuindo-lhe uma obrigação que não guarda correspondência com sua realidade financeira.

Em muitos casos, a tributação sobrevalorada do ITIV também força o contribuinte a postergar ou parcelar o pagamento do imposto, acarretando a incidência de multas, juros e, eventualmente, inscrição em dívida ativa, o que agrava ainda mais sua situação econômica. O contribuinte, nesse cenário, se vê constrangido a pagar o valor indevidamente majorado ou a se submeter a um litígio administrativo ou judicial demorado, custoso e desgastante.

A prática adotada pelo Município de Salvador também desrespeita o princípio da proporcionalidade, que exige a adequação e razoabilidade das medidas estatais. A cobrança de tributo com base em valor arbitrado, sem respaldo em processo administrativo regular e sem contraditório, representa uma sanção indireta ao contribuinte, que passa a suportar ônus indevido, o que pode ser interpretado como forma indireta de confisco, vedado pelo artigo 150, IV, da CF/88.

É relevante ainda destacar que o impacto patrimonial indevido do ITIV pode desincentivar a formalização dos negócios jurídicos imobiliários, uma vez que o custo do tributo pode exceder as expectativas dos contratantes. Isso fomenta a prática de realização de negócios à margem da legalidade, o que afeta o registro público e compromete a própria arrecadação municipal a médio e longo prazo.

Em suma, os impactos patrimoniais decorrentes do arbitramento unilateral da base de cálculo do ITIV são significativos e gravosos. Eles não apenas afetam o equilíbrio financeiro individual do contribuinte, mas também comprometem a função arrecadatória legítima do imposto, geram litigiosidade excessiva e violam uma série de princípios constitucionais tributários. A atuação do Município, quando se afasta da realidade econômica e dos preceitos legais, converte-se em instrumento de injustiça fiscal e de desproteção patrimonial.

Além dos impactos patrimoniais individuais suportados pelos contribuintes, a prática adotada pelo Município de Salvador repercute negativamente sobre o próprio funcionamento do mercado imobiliário local, comprometendo sua transparência, estabilidade e acessibilidade. A sistemática de arbitramento unilateral da base de cálculo do ITIV, com valores superiores ao da transação real, encarece artificialmente o custo de aquisição de imóveis e desestimula a formalização dos negócios jurídicos imobiliários.

Essa distorção cria um efeito cascata, já que a elevação indevida do imposto pode tornar inviáveis negociações legítimas, especialmente para pequenos adquirentes e famílias de baixa ou média renda, os quais, como já delineado neste

trabalho, dificilmente serão abarcados pela benesse da alíquota de 1% (um por cento), diante dos requisitos defasados de incidência. O custo fiscal adicional, quando baseado em valor irreal, impõe barreiras econômicas ao exercício do direito à moradia e à propriedade, constitucionalmente assegurados nos artigos 5º, XXII, e 6º da Constituição Federal:

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

XXII - é garantido o direito de propriedade;

Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição (Brasil, 1988).

Do ponto de vista do mercado, a prática de sobrevalorização da base tributável incentiva condutas informais ou arranjos extralegais, como a subdeclaração de valores em escritura pública ou a realização de negócios sem registro, com o objetivo de reduzir o impacto do imposto. Essa dinâmica gera um ambiente de insegurança jurídica e concorrência desleal, prejudicando a confiabilidade dos registros públicos e a integridade dos dados que alimentam políticas públicas de ordenamento urbano, habitação e arrecadação.

Além disso, o aumento injustificado da carga tributária nas transações onerosas compromete a liquidez e a circulação de bens imóveis, tornando o mercado menos dinâmico e mais seletivo. Investidores e incorporadoras passam a precificar os riscos tributários em seus empreendimentos, o que afeta os preços finais e reduz a competitividade do setor imobiliário local, com efeitos adversos sobre o desenvolvimento econômico urbano e a geração de empregos na construção civil.

Nesse cenário, a conduta do ente municipal não apenas desrespeita garantias individuais, mas também afeta negativamente o interesse público, ao prejudicar o funcionamento saudável de um mercado essencial para o crescimento da cidade. A tributação injusta, além de ser uma violação ao direito individual do contribuinte, revela-se ineficiente do ponto de vista arrecadatório a médio e longo prazo, uma vez que estimula a informalidade, reduz a base real de contribuintes e gera uma litigiosidade que sobrecarrega os cofres públicos com restituições e sucumbências processuais.

Portanto, os impactos do arbitramento ilegal da base de cálculo do ITIV vão além do plano jurídico individual e alcançam dimensões econômicas, sociais e urbanísticas que devem ser levadas em consideração na formulação de políticas tributárias locais. Um sistema tributário eficiente não é aquele que arrecada mais a qualquer custo, mas sim aquele que respeita os limites constitucionais, assegura previsibilidade aos agentes econômicos e contribui para o desenvolvimento sustentável do Município.

4.2 MEIOS DISPONÍVEIS AO CONTRIBUINTE PARA COMBATER O ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO DO ITIV

O pagamento do ITIV cobrado “a maior”, como discorrido neste estudo, é considerado pela jurisprudência como enriquecimento ilícito e confisco por parte da administração municipal, sendo cabível a via proporcionada pela ação de repetição de indébito tributário.

Nas palavras de Sacha Calmon (2020, p. 912)

A obrigação tributária é ex lege. Nela não prospera o brocardo do Direito Privado segundo o qual quem paga mal paga duas vezes, nem se precisa comprovar a justeza do erro (em termos subjetivos). Seja o erro de direito, seja de fato, o tributo pago indevidamente comporta restituição (ou compensação com futuros recolhimentos).

Destarte, o pedido de restituição de indébito poderá ser realizado dentro do devido prazo legal, que, nas palavras de Leandro Paulsen (2023, p. 570)

o prazo para a repetição do indébito é de cinco anos, contado do pagamento indevido, o que se extrai da combinação do art. 168 do CTN com o art. 3º da LC n. 118/2005. Tal prazo, considerado decadencial, é aplicável para pedidos de restituição tanto na esfera administrativa quanto na judicial, bem como para o exercício do direito à compensação.

A ação de repetição de indébito, portanto, é o instrumento judicial por meio do qual o contribuinte busca a devolução de valores pagos indevidamente ou a maior a título de tributo. Essa ação encontra amparo no artigo 165 do Código Tributário Nacional (CTN), que dispõe:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual fôr a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do art. 162, nos seguintes casos:

- I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;
- II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;
- III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória (Brasil, 1966).

Trata-se, então, de uma ação de natureza declaratória com efeitos condenatórios, cujo objetivo é o reconhecimento do pagamento indevido e a consequente condenação do ente tributante à restituição da quantia paga a maior. Tal instrumento é especialmente importante nas situações em que o contribuinte, mesmo discordando da base de cálculo arbitrada pelo Fisco, se vê compelido a recolher o ITIV para viabilizar a lavratura da escritura ou o registro do imóvel.

Nas lições de Leandro Paulsen (2023, p. 1052)

Ação de repetição de indébito tributário é o nome que se atribui à ação em que o contribuinte busca a condenação da fazenda pública a repetir o tributo pago indevidamente. O contribuinte busca o reconhecimento de que realizou pagamentos indevidos e a condenação do sujeito ativo da relação tributária à repetição de tal montante em dinheiro.

Então, a ação de repetição de indébito é uma via plausível para o contribuinte que, num prazo de 5 (cinco) anos, tenha realizado o pagamento indevido do ITIV calculado com a base de cálculo que seja diferente do valor da efetiva transferência. Ocorre que, a conduta do município de Salvador, ao utilizar a base de cálculo distinta do valor da efetiva transação, muitas vezes, pode acabar arbitrando um valor extremamente maior do que o realmente devido.

Neste teor, ainda segundo Leandro Paulsen (2023, p. 564),

Efetuada pagamento indevido, surge o direito ao ressarcimento. Isso porque, em matéria tributária, ninguém age por liberalidade, mas estritamente por força de lei, sendo que o pagamento indevido implica enriquecimento sem causa do suposto credor em detrimento do suposto devedor.

Ato contínuo, a ação de repetição de indébito assume dupla função: de um lado, reparatória, pois visa recompor o patrimônio do contribuinte lesado; e de outro, pedagógica, ao desestimular a prática de lançamentos abusivos por parte do ente tributante. Isso porque decisões reiteradas favoráveis ao contribuinte, com

fundamento na jurisprudência vinculante, criam um ambiente de maior controle institucional sobre as condutas fiscais do Município.

Portanto, havendo enriquecimento ilícito do ente municipal, nada mais justo do que o contribuinte optar pela via judicial para tentar obter a restituição dos valores pagos a maior à administração do município decorrente do pagamento do pagamento do ITIV calculado com base de cálculo maior do que a devida.

Outra alternativa válida ao contribuinte que se depara com uma situação de ilegal arbitramento da base de cálculo do ITIV é o mandado de segurança, remédio constitucional com previsão no art. 5º, LXIX, da magna carta. Nas palavras de Hely Lopes Meirelles (1997, p. 21), esta via é conceituada como

o meio constitucional posto à disposição de toda pessoa física ou jurídica, órgão com capacidade processual ou universalidade reconhecida por lei, para a proteção de direito individual ou coletivo, líquido e certo, não amparado por habeas corpus ou habeas data, lesado ou ameaçado de lesão, por ato de autoridade, seja de que categoria for e sejam quais forem as funções que exerça.

Na situação envolvendo a ação constitucional, entende-se que seria a via mais adequada quando o contribuinte ainda não realizou o pagamento do tributo, pois, como ainda não há indébito para ser restituído, não seria cabível a ação para esta finalidade. Portanto, quando o contribuinte se depara com o documento de arrecadação municipal – “DAM”, e percebe que a base de cálculo do ITIV não foi corretamente valorada, insurge o direito de impetrar o *mandamus*, ao passo que irá pleitear o direito líquido e certo da correta aplicação da base de cálculo, levando em consideração o valor real da efetiva transação.

Além disso, o mandado de segurança, por ser uma ação de rito célere, oferece ao contribuinte uma resposta judicial mais rápida em comparação com outros tipos de ações. Assim, evita-se o pagamento indevido, caso haja decisão favorável, e, conseqüentemente, o contribuinte não precisa enfrentar o ônus de requerer a restituição do valor posteriormente. O mandado de segurança torna-se, então, uma medida eficaz para proteger o contribuinte antes de ocorrer um prejuízo efetivo e irreparável.

Ao eleger o *writ* como alternativa preventiva, o contribuinte dispõe de um meio de garantir a segurança jurídica no momento de cumprimento de sua obrigação tributária, ao mesmo tempo em que atua para inibir a continuidade da conduta irregular

do ente municipal. Isso ganha relevância diante do comportamento do Município de Salvador ao estabelecer uma base de cálculo que, segundo a jurisprudência e doutrina, não se coaduna com os preceitos legais que devem reger o ITIV.

É importante ressaltar que esta ação mandamental não se limita a impedir a cobrança abusiva, mas, assim como a ação de repetição de indébito tributário, possui caráter pedagógico e dissuasivo para a Administração Pública. Ao utilizar esse instrumento jurídico, o contribuinte colabora indiretamente para a uniformização da aplicação correta das normas tributárias. Em casos de repetição de indébito ou ações preventivas que desestimulem práticas arbitrárias, o mandado de segurança contribui para a construção de uma jurisprudência que pode, futuramente, inibir a atuação irregular do município.

Por outro lado, o processo de repetição de indébito não apenas assegura ao contribuinte o direito de ser ressarcido por um valor cobrado de forma excessiva, mas também reforça a legalidade dos atos administrativos municipais, exigindo que o ente público se pautem por critérios que respeitem a capacidade contributiva e o valor real das transações. Esse tipo de ação gera um precedente que valoriza a proteção dos contribuintes e a aplicação da justiça fiscal, obrigando o ente tributante a refletir sobre os métodos de cálculo utilizados e a necessidade de que estes sejam condizentes com o valor real dos bens ou direitos transmitidos.

Vale destacar que, além do mandado de segurança e da ação de repetição de indébito, o contribuinte pode buscar meios extrajudiciais para resolver a questão, como a abertura de processo administrativo junto ao município para reavaliar a base de cálculo do ITIV.

Embora esse procedimento nem sempre seja eficaz, ele pode trazer resultados em alguns casos e demonstra a busca do contribuinte por resolver a situação sem recorrer ao Judiciário. O processo administrativo pode servir para corrigir excessos e falhas no arbitramento da base de cálculo e evitar futuros litígios, ao estabelecer um diálogo direto com a Administração Pública.

Porém, malgrado exista eventual eficácia do procedimento administrativo, mesmo que o tema objeto deste estudo já esteja pacificado nos tribunais nacionais, inclusive superiores, diante da persistente conduta do Município de Salvador em adotar, unilateralmente, uma base de cálculo arbitrada e desvinculada da realidade econômica da operação de compra e venda de imóveis, impõe-se urgência em discutir não apenas os mecanismos jurídicos disponíveis aos contribuintes, mas também a

função política da judicialização tributária como resposta social organizada à prática fiscal abusiva.

A judicialização em massa dos casos de cobrança indevida de ITIV sobre valores de referência superiores ao valor real da transação tem se consolidado como estratégia de resistência institucional dos contribuintes, que, diante da ausência de vias administrativas eficazes, recorrem ao Judiciário como meio de assegurar a legalidade, a justiça fiscal e a segurança jurídica. Essa prática, longe de representar um problema, deve ser compreendida como reação legítima à omissão e à arbitrariedade do ente tributante, e como mecanismo de indução à mudança institucional.

Como demonstrado ao longo deste trabalho, a conduta do Município de Salvador vai na contramão à jurisprudência consolidada dos tribunais superiores, especialmente ao que decidiu o Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Tema Repetitivo 1.113, em que se firmou a tese de que o valor declarado pelo contribuinte na escritura pública goza de presunção de veracidade e só pode ser desconsiderado mediante processo administrativo específico e fundamentado, nos termos do artigo 148 do CTN.

A reiterada desconsideração dessa jurisprudência pelo ente municipal representa afronta direta a diversos princípios constitucionais tributários e precedentes judiciais, o que justifica plenamente a atuação do Poder Judiciário como contrapeso institucional. A judicialização, nesse contexto, transcende a dimensão individual e adquire caráter coletivo e político, funcionando como verdadeiro instrumento de transformação institucional.

Além disso, a judicialização em massa produz efeitos pedagógicos e econômicos relevantes, como aumentar o custo da manutenção da conduta ilícita para o Município, que passa a arcar com honorários sucumbenciais e restituições repetidas, sobrecarregar a máquina judiciária e o contencioso tributário, pressionando o Poder Público a revisar sua postura administrativa e a consolidação de precedentes.

Nesse cenário, o Judiciário se apresenta não apenas como órgão de proteção individual de direitos, mas como instância catalisadora de mudanças na atuação dos entes tributantes, na medida em que impõe os limites constitucionais e legais ao exercício da competência tributária. Essa atuação, embora pontual e descentralizada, tem força para provocar mudança de conduta do Poder Municipal.

Portanto, a judicialização da cobrança indevida do ITIV não é apenas um direito do contribuinte, mas também uma forma legítima de exercício da cidadania fiscal e de pressão institucional por conformidade legal e respeito aos direitos fundamentais. Reconhecer essa dimensão estratégica da judicialização é essencial para compreender o papel do contribuinte como protagonista na construção de uma ordem tributária mais justa, transparente e democrática.

Apesar de a judicialização em massa dos lançamentos de ITIV arbitrados pelo Município de Salvador seja uma via plenamente legítima e amparada no ordenamento jurídico, não se pode ignorar que ela também representa uma resposta reativa e, muitas vezes, emergencial frente à reiterada omissão do poder público em respeitar os limites constitucionais e a jurisprudência consolidada.

De fato, como demonstrado ao longo deste trabalho, os instrumentos processuais como o mandado de segurança e a ação de repetição de indébito têm se mostrado eficazes na proteção do patrimônio do contribuinte, funcionando como mecanismos corretivos da ilegalidade tributária praticada pela Administração Municipal. A judicialização tem cumprido um importante papel na contenção dos abusos da Fazenda Pública, além de promover a uniformização de entendimentos por meio da atuação dos tribunais superiores.

Entretanto, essa estratégia, ainda que juridicamente válida, não deve ser naturalizada como solução estrutural para o problema. Isso porque, como visto, a judicialização massiva de questões repetitivas, como o arbitramento da base de cálculo do ITIV, acarreta sobrecarga ao Poder Judiciário, consome recursos públicos com honorários de sucumbência e decisões reiteradas, e fragiliza a previsibilidade e estabilidade nas relações entre Fisco e contribuinte.

Do ponto de vista institucional, a excessiva judicialização de questões tributárias tende a congestionar o Poder Judiciário, especialmente as Varas da Fazenda Pública, desviando recursos humanos e materiais que poderiam ser destinados a outros conflitos. Esse movimento vai na contramão dos esforços promovidos pelo Conselho Nacional de Justiça (CNJ) e por juristas em geral, que buscam a desjudicialização de demandas repetitivas e a adoção de métodos alternativos de resolução de controvérsias.

Além disso, ao depender do ajuizamento de ações individuais para que direitos básicos sejam reconhecidos, como o respeito à base de cálculo real da operação, transfere-se para o contribuinte o ônus de acionar o Judiciário para corrigir condutas

sabidamente ilegais, o que gera assimetria de forças e perpetua a cultura de resistência à legalidade por parte do ente tributante.

Portanto, embora a judicialização continue sendo um caminho necessário diante da conduta atual do Município, ela não deve ser tratada como fim em si mesma, mas como sintoma de um desequilíbrio institucional que precisa ser superado por meio de reformas administrativas e legislativas. O ideal seria que a Administração Tributária de Salvador reconhecesse o entendimento firmado no Tema Repetitivo 1.113 do STJ e passasse a respeitar, de forma espontânea, o valor declarado pelo contribuinte, salvo quando demonstrada, em procedimento administrativo adequado, a ocorrência de subavaliação dolosa.

Nesse contexto, é preciso pensar em alternativas normativas e administrativas que possam solucionar o problema na sua origem, reduzindo a necessidade de judicialização. Uma primeira medida seria a alteração da legislação municipal para presumir como legítimo o valor declarado na transação, transferindo ao Fisco o ônus de impugná-lo mediante procedimento administrativo regular, nos moldes do artigo 148 do CTN.

Não se desconhece que a adoção do valor declarado pelo contribuinte como base de cálculo do ITIV, embora juridicamente adequada e respaldada pela jurisprudência superior, pode eventualmente ser utilizada de forma abusiva por contribuintes mal-intencionados, que declaram valores subavaliados com o objetivo de reduzir artificialmente a carga tributária. No entanto, essa possibilidade não justifica a sistemática de inversão generalizada da presunção de boa-fé, tampouco autoriza o Fisco a desconsiderar automaticamente os valores declarados, sem a observância do devido processo legal.

O equilíbrio entre o combate à fraude e a preservação das garantias constitucionais exige que o Município atue com inteligência, baseando-se em critérios objetivos de risco e evidências concretas, e não em suposições genéricas, até porque, a atual conduta do município acaba gerando a massiva judicialização, que traz custos e sobrecarga ao judiciário local.

A revisão apenas quando houver desvio significativo entre o valor declarado e os padrões de mercado, bem como a exigência de laudos técnicos individualizados em caso de impugnação, são alternativas legítimas que permitem ao Fisco exercer seu dever de controle sem comprometer o princípio da legalidade nem transformar o arbitramento em regra automática de tributação.

Outra solução seria a criação de um órgão de revisão de avaliações fiscais dentro da própria estrutura da Secretaria da Fazenda Municipal, com atribuições claras, prazos definidos e garantia de contraditório, permitindo que o contribuinte questione o valor arbitrado antes de ser compelido ao pagamento ou à via judicial.

Adicionalmente, o Município poderia firmar convênios de cooperação técnica com cartórios de registro de imóveis e tabelionatos de notas, com o objetivo de utilizar os dados das escrituras públicas como parâmetro oficial para o lançamento do ITIV, evitando divergências entre o valor declarado e o valor exigido.

Por fim, seria recomendável que a Procuradoria Geral do Município de Salvador emitisse orientação interna vinculante aos seus órgãos subordinados, determinando a observância do Tema 1.113 do STJ como padrão de conduta, reforçando a conformidade com a jurisprudência consolidada.

5 CONCLUSÃO

O presente trabalho teve como objetivo central analisar a legalidade da conduta do Município de Salvador ao arbitrar unilateralmente a base de cálculo do Imposto sobre Transmissão Inter Vivos (ITIV), desconsiderando, de forma sistemática, o valor efetivo da transação imobiliária declarada pelo contribuinte. A investigação teórica e jurisprudencial realizada ao longo dos capítulos permitiu identificar não apenas os vícios jurídicos dessa prática administrativa, mas também os seus efeitos concretos sobre o patrimônio dos cidadãos e sobre o equilíbrio institucional da ordem tributária.

A partir do exame do Sistema Tributário Nacional, com destaque para os princípios constitucionais que estruturam a tributação no Brasil, verificou-se que a atuação do ente municipal extrapola os limites materiais da competência tributária que lhe é atribuída pelo artigo 156 da Constituição Federal. O arbitramento unilateral da base de cálculo, com base em valores genéricos e descolados da realidade econômica da operação, representa verdadeira afronta ao texto constitucional, ao Código Tributário Nacional, principalmente ao artigo 148 e à jurisprudência firmada do Superior Tribunal de Justiça, em especial ao Tema Repetitivo 1.113.

A análise do aspecto quantitativo do ITIV evidenciou que a base de cálculo e a alíquota não são meros dados numéricos, mas elementos jurídicos que devem refletir com precisão e legalidade a materialidade da obrigação tributária. A distorção desses elementos, como demonstrado, acarreta graves impactos patrimoniais ao contribuinte, que passa a suportar uma carga fiscal desproporcional ao seu ato de aquisição, prejudicando sua estabilidade financeira, seu direito à moradia e sua segurança jurídica.

Frente a esse cenário, o trabalho também se propôs a discutir os meios jurídicos disponíveis aos contribuintes para contestar tais abusos, com destaque para a ação de repetição de indébito, apta à restituição dos valores pagos indevidamente, e o mandado de segurança, especialmente eficaz para evitar o recolhimento com base arbitrária antes que o prejuízo se concretize.

Como ponto culminante da análise, destacou-se a judicialização como instrumento legítimo e necessário de transformação institucional. A multiplicação de ações judiciais sobre o tema, já reconhecido pela jurisprudência do STJ como questão de repercussão nacional, é prova inequívoca de que o sistema jurídico está sendo

convocado a corrigir, pela via da legalidade e da jurisdição constitucional, uma conduta reiterada de desvio de finalidade administrativa por parte do ente municipal.

A judicialização em massa, portanto, não representa disfunção do sistema, mas sim uma resposta organizada e institucionalizada da sociedade contra a inércia e o abuso do Poder Público, com potencial de induzir mudanças normativas e administrativas duradouras.

Assim, a conduta do Município de Salvador, ao fixar arbitrariamente a base de cálculo do ITIV, viola frontalmente a Constituição Federal, o Código Tributário Nacional e a jurisprudência consolidada, devendo ser repudiada tanto pelo Poder Judiciário quanto pela sociedade civil. A superação dessa prática passa não apenas pela atuação técnica dos operadores do Direito, mas também pela consciência cidadã dos contribuintes, que devem reivindicar seus direitos e atuar como agentes ativos na construção de uma tributação mais justa, legal e democrática.

Para além da análise crítica da conduta adotada pelo Município de Salvador e da exposição dos instrumentos jurídicos à disposição dos contribuintes, é necessário enfatizar que a superação definitiva do problema passa, sobretudo, por uma reformulação da postura institucional da Administração Tributária municipal. A via judicial, embora eficaz no plano individual, não deve ser o único mecanismo de contenção dos abusos praticados pelo poder público, especialmente quando há jurisprudência pacificada sobre a matéria.

O Município de Salvador possui autonomia legislativa e administrativa suficiente para adequar sua sistemática de apuração do ITIV ao que determinam o Código Tributário Nacional, a Constituição Federal e os precedentes vinculantes dos tribunais superiores. É plenamente possível e juridicamente desejável que o ente adote medidas como estabelecer em sua legislação que o valor declarado na transação goza de presunção de veracidade, resguardando que a presunção não é absoluta, podendo ser afastada pelo fisco caso haja indícios de fraude, momento em que será instaurado processo administrativo regular, com contraditório e ampla defesa, para que possibilite o arbitramento legal do valor do imposto, conforme o art. 148 do CTN e criar canais administrativos efetivos de impugnação e revisão das avaliações fiscais.

Portanto, é possível afirmar que, mais do que uma questão técnica de lançamento tributário, o arbitramento ilegal da base de cálculo do ITIV envolve uma escolha institucional entre o respeito às garantias fundamentais dos contribuintes e a

manutenção de práticas arrecadatórias abusivas. A adoção de uma postura administrativa responsável, comprometida com a Constituição e com a jurisprudência vinculante, representa o caminho mais legítimo, democrático e sustentável para solucionar, de forma definitiva, a controvérsia aqui analisada.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: RT, 1973.

ÁVILA, Humberto. **Constituição, liberdade e interpretação**. São Paulo: Malheiros, 2019.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5 ed. São Paulo: SaraivaJur, 2012.

BAHIA. 2ª Vara da Fazenda Pública. **Agravo Interno nº 05114607920188050001**. Relator Gardenia Pererira Duarte. Salvador, 10 nov. 2022.

BAHIA. Lei nº 7186, de 27 de dezembro de 2006. Institui o código tributário e de rendas do município do Salvador. **Diário Oficial do Estado da Bahia**, Salvador, 2006.

BAHIA. Tribunal de Justiça do Estado da Bahia. Apelação nº 00002541320108050226. Relator Lisbete Maria Teixeira Almeida Santos, **Diário Eletrônico da Justiça da Bahia**, Salvador, 13 dez. 2013.

BAHIA. Tribunal de Justiça do Estado da Bahia. Apelação nº 05598147220178050001. Relator: Lisbete Maria Teixeira Almeida Santos. **Diário Eletrônico da Justiça da Bahia**, Salvador, 21 abr. 2021.

BAHIA. Tribunal de Justiça do Estado da Bahia. Agravo de Instrumento nº 80132837520198050000. Relator Rosita Falcão de Almeida Maia. **Diário Eletrônico da Justiça da Bahia**, Salvador, 03 mar. 2020.

BAHIA. Tribunal de Justiça do Estado da Bahia. Agravo de Instrumento nº 80538553420238050000. Relator Marcelo Silva Britto. **Diário Eletrônico da Justiça da Bahia**. Salvador, 12 mar. 2024.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 2. ed. Rio de Janeiro, Forense, 1960.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 28 de setembro de 2024.

BAHIA. Decreto nº 24.058, de 16 de julho de 2013. Regulamenta dispositivos da Lei nº 7.186, de 27 de dezembro de 2006 – Código Tributário e de Rendas do Município do Salvador, e suas alterações, na parte que dispõe sobre o Imposto sobre a Transmissão Inter Vivos - ITIV, e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado da Bahia**, Salvador, 2013. Disponível em: https://sedur.salvador.ba.gov.br/images/arquivos_processos/2014/11/decreto_24058_2013.pdf. Acesso em: 15 nov. 2024.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 1966.

Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 28 set. 2024.

BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 17 mar. 2015. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 5 dez. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1937821-SP. Tributário. recurso especial representativo de controvérsia. Imposto sobre transmissão de bens imóveis (ITBI). Base de cálculo... Recorrente: Município de São Paulo. Recorrido: Fortress negócios imobiliários LTDA. **Diário Eletrônico da Justiça**, São Paulo, 2022. Disponível em:

<https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&termo=REsp%201937821>. Acesso em: 28 set. 2024.

CALMON, Sacha. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

CARNEIRO, Claudio. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 6 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

CARVALHO, Matheus. **Manual de direito administrativo**. 7. ed. rev. ampl. e atual. Salvador: JusPODIVM, 2020.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1993.

FIGUEIREDO NETO, Manoel Valente. **Sistema Constitucional Tributário e Propriedade Privada: The Constitutional Tax System and Private Property**. Curitiba: Editora CRV, 2019.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Atlas, 2017.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito Tributário**. São Paulo: Atlas, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Gandra da Silva (coord.) **Tratado de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. (v. 1).

MEIRELLES, Hely Lopes. **Mandado de segurança, ação popular, ação civil pública, mandado de injunção, habeas data**. São Paulo: Malheiros, 1997.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1989.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Bases de Cálculo do IPTU e do ITBI (e do ITCMD). **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 50, 1 quadrimestre, p. 554-568, 2022. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2174>. Acesso em: 5 fev. 2025.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 11 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 14 ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de direito financeiro e direito tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

TORRES, Ricardo Lobo. Noção de sistema tributário. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Gandra da Silva (coord.) **Tratado de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. (v. 1).