

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 947.564 SÃO PAULO

RELATOR : MIN. CELSO DE MELLO
RECTE.(S) : PREFEITO DO MUNICÍPIO DE LENÇÓIS PAULISTA
ADV.(A/S) : MATHEUS RICARDO JACON MATIAS
RECDO.(A/S) : PRESIDENTE DA CÂMARA MUNICIPAL DE
LENÇÓIS PAULISTA
ADV.(A/S) : ANTONIO CARLOS ROCHA

EMENTA PROCESSO LEGISLATIVO. MATÉRIA TRIBUTÁRIA. INEXISTÊNCIA DE RESERVA DE INICIATIVA. PREVALÊNCIA DA REGRA GERAL DA INICIATIVA CONCORRENTE QUANTO À INSTAURAÇÃO DO PROCESSO DE FORMAÇÃO DAS LEIS. LEGITIMIDADE CONSTITUCIONAL DA INICIATIVA PARLAMENTAR. RE CONHECIDO E NÃO PROVIDO.

– Sob a égide da Constituição republicana de 1988, também o membro do Poder Legislativo dispõe de legitimidade ativa para iniciar o processo de formação das leis, quando se tratar de matéria de índole tributária, não mais subsistindo, em consequência, a restrição que prevaleceu ao longo da Carta Federal de 1969. Precedentes.

DECISÃO: O presente recurso extraordinário foi interposto contra decisão que, proferida em sede de fiscalização abstrata de constitucionalidade (CE, art. 125, § 2º) pelo Órgão Especial do

RE 947564 / SP

E. Tribunal de Justiça local, **acha-se consubstanciada** em acórdão assim ementado:

“Ação direta de inconstitucionalidade. Lei 4.724/15 (‘Dispõe sobre a concessão de incentivos fiscais e econômicos a novas empresas industriais, comerciais, agroindustriais, tecnológicas e prestadoras de serviço no Município de Lençóis Paulista’). Inconstitucionalidade não configurada. Matéria cuja iniciativa não é reservada ao Chefe do Poder Executivo. Iniciativa concorrente.

Ação direta de inconstitucionalidade. Imposição, nos artigos 4º, incisos II, V e VI e 14 da referida Lei 4.724/15, de obrigações à Administração Municipal. Descobimento. Competência exclusiva do Poder Executivo. Vício nessa iniciativa. Desrespeito aos artigos 5º, ‘caput’, 47, incisos II e XIX, alínea ‘a’ e 144 da Constituição do Estado.

Ação procedente em parte, declarada a inconstitucionalidade dos artigos 4º, incisos V e VI e 14 da Lei 4.724, de 25 de fevereiro de 2015, do Município de Lençóis Paulista, com efeitos a partir de 120 dias da data do julgamento.”

A parte recorrente, ao deduzir o presente apelo extremo, **sustentou** que o Tribunal “a quo” **teria transgredido** preceitos inscritos na Constituição da República.

A análise dos autos **evidencia** que o acórdão mencionado **ajusta-se** à diretriz jurisprudencial **que esta** Suprema Corte **firmou** na matéria em referência

Com efeito, **não mais assiste**, ao Chefe do Poder Executivo, a **prerrogativa constitucional** de fazer instaurar, **com exclusividade**, em matéria tributária, o **concernente** processo legislativo.

Esse entendimento – **que encontra apoio** na jurisprudência que o Supremo Tribunal Federal **firmou** no tema ora em análise (RTJ 133/1044 – RTJ 176/1066-1067) – **consagra** a orientação de que, **sob a égide** da

RE 947564 / SP

Constituição republicana de 1988, também o membro do Poder Legislativo dispõe de legitimidade ativa para iniciar o processo de formação das leis, quando se tratar de matéria de índole tributária, não mais subsistindo, em consequência, a restrição que prevaleceu ao longo da Carta Federal de 1969 (art. 57, I):

"A Constituição Federal de 1988 não reproduziu em seu texto a norma contida no art. 57, I, da Carta Política de 1969, que atribuía, ao Chefe do Poder Executivo da União, a iniciativa de leis referentes a matéria financeira. o que impede, agora, urgente um novo ordenamento constitucional, a útil invocação da jurisprudência que se formou, anteriormente, no Supremo Tribunal Federal, no sentido de que tal constituía princípio de observância necessária, e de compulsória aplicação, pelas unidades federadas."

(RTJ 133/1044, Rel. Min. CELSO DE MELLO, Pleno)

"– A Constituição de 1988 admite a iniciativa parlamentar na instauração do processo legislativo em tema de direito tributário.

– A iniciativa reservada, por constituir matéria de direito estrito, não se presume nem comporta interpretação ampliativa, na medida em que – por implicar limitação ao poder de instauração do processo legislativo – deve, necessariamente, derivar de norma constitucional explícita e inequívoca.

– O ato de legislar sobre direito tributário, ainda que para conceder benefícios jurídicos de ordem fiscal, não se equipara – especialmente para os fins de instauração do respectivo processo legislativo – ao ato de legislar sobre o orçamento do Estado."

(RTJ 179/77, Rel. Min. CELSO DE MELLO, Pleno)

A iniciativa reservada, por constituir matéria de direito estrito, não se presume e nem comporta interpretação ampliativa, na medida em que, por implicar limitação ao poder de instauração do processo legislativo, deve necessariamente derivar de norma explícita e inequívoca.

RE 947564 / SP

É **amplo**, *desse modo*, o poder de iniciativa **parlamentar** das leis que disponham sobre normas de direito tributário.

A Prefeita do Município de Lençóis Paulista atribui à Lei nº 4.724/2015, *ora impugnada*, inconstitucionalidade de natureza formal, consistente na alegada usurpação da iniciativa, **reservada** ao Chefe do Poder Executivo, **para a instauração de processo legislativo** em matéria orçamentária.

Argumenta, *para tanto*, que a reserva de iniciativa pertinente aos processos orçamentários, *que decorre de norma constitucional inequívoca* (CF, art. 155), induz, *necessariamente*, a **privatividade da instauração**, pelo Chefe do Executivo, dos projetos de lei que, *por objetivarem a concessão de benefícios tributários*, possam afetar, por efeito consequencial, a própria execução orçamentária.

Não parece revestir-se de suficiente consistência jurídica a pretensão deduzida pela recorrente, no sentido de que a outorga, *por iniciativa parlamentar*, de condições **mais benéficas** às novas empresas industriais, comerciais, agroindustriais, tecnológicas e prestadoras de serviços, **favorecendo-as** com a concessão de benefícios fiscais, *por repercutir na esfera orçamentária*, interferiria no exercício do **poder exclusivo do Chefe do Executivo** para a instauração das leis em matéria de orçamento.

A **flexibilização** das condições necessárias à obtenção de benefícios fiscais, *para efeito de ampliação da esfera subjetiva* de seus destinatários e ulterior deferimento do favor tributário, traduz, **mesmo** que desse ato de liberalidade estatal possa resultar afetada a previsão orçamentária de receita, uma típica prerrogativa de poder, cuja concretização, *no plano de formação das leis*, **pode derivar** de proposições instauradas, *legitimamente*, **por iniciativa parlamentar**. A matéria envolve, *desse modo*, hipótese sujeita à cláusula geral de iniciativa comum ou concorrente, partilhada – em face de sua própria natureza – entre os parlamentares e o Chefe do Poder Executivo.

Disso decorre que a fixação dos requisitos inerentes à obtenção do benefício tributário **não parece** qualificar-se, *pelo fato de potencialmente contrariar os objetivos maiores e de longo prazo da Administração* **ou** de afetar metas e prioridades **fixadas** nos orçamentos do Município, como matéria sujeita à discricão exclusiva da Prefeitura.

Em consequência, as proposições legislativas referentes à outorga de benefícios tributários – cu tendentes a viabilizar a sua posterior concessão – **não se submetem** à cláusula de reserva inscrita no art. 165 da Constituição Federal. Este preceito constitucional, ao versar o tema dos processos legislativos orçamentários, defere ao Chefe do Executivo – **mas apenas no que se refere ao tema da normação orçamentária** –, o monopólio do poder de sua iniciativa.

É certo que a Constituição Federal, ao atribuir ao Chefe do Poder Executivo a exclusividade de iniciativa das leis orçamentárias, quis, *na realidade*, imprimir unidade e coerência à formulação das políticas governamentais no campo do planejamento financeiro e da programação orçamentária, sem prejuízo de ulterior deliberação parlamentar.

É por essa razão que IVES GANDRA MARTINS, ao versar o tema em questão, **justificou** a decisão do constituinte de privilegiar o Chefe do Poder Executivo na formulação da política orçamentária e governamental, **a ser submetida** à apreciação do Poder Legislativo, asseverando:

"Do ponto de vista técnico, (...), bem agiu o constituinte outorgando a iniciativa legislativa para definir os orçamentos nacionais para o ano seguinte ao Poder Executivo. É este que conhece a realidade sobre a qual atua, com o que oferece elementos de melhor julgamento para que o legislador aprove ou não a peça orçamentária,

RE 947564 / SP

impedindo, por outro lado, que projetos de ocasião, populares ou demagógicos, sejam apresentações, desestimulando-se a máquina administrativa sobre a qual cabe ao Poder Público atuar.

(“Comentários à Constituição do Brasil”, vol. 6, tomo I, p. 778, 1991, Saraiva)

A publicação da lei orçamentária anual, contudo, não inibe o legislador de, mediante atuação normativa autônoma e superveniente, dispor sobre regras que formalizem, até mesmo, a própria exclusão do crédito tributário (CTN, art. 175).

Essa atuação legislativa, ainda que provocada por iniciativa exclusivamente parlamentar, não se revela incompatível com aquela função constitucional que faz do orçamento anual, a par de outras finalidades a que ele se destina, peça meramente formalizadora da previsão estatal de arrecadação de recursos financeiros.

Isso porque o ato de legislar sobre direito tributário, *ainda que para conceder a dispensa jurídica de pagamento da obrigação fiscal, ou para efeito de possibilitar o acesso a favores fiscais ou aos benefícios concretizadores da exclusão do crédito tributário, não se equipara* – especialmente para os fins de instauração do respectivo processo legislativo – ao ato de legislar sobre o orçamento do Estado. O ato de editar provimentos legislativos sobre matéria tributária não constitui, assim, noção redutível à atividade estatal de dispor sobre normas de direito orçamentário.

É de registrar, neste ponto, a plena autonomia constitucional que há entre matéria orçamentária e matéria tributária, as quais configuram noções conceituais absolutamente inconfundíveis, com objeto próprio e com campos distintos de incidência.

Cabe acentuar, por relevante, que a colenda Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, ao apreciar controvérsia assemelhada à

RE 947564 / SP

versada na presente causa, **proferiu** decisão consubstanciada **em acórdão** assim ementado:

“EMBARGOS DE DECLARAÇÃO OPPOSTOS DE DECISÃO MONOCRÁTICA. CONVERSÃO EM AGRAVO REGIMENTAL. PROCESSO LEGISLATIVO. NORMAS SOBRE DIREITO TRIBUTÁRIO. INICIATIVA CONCORRENTE ENTRE O CHEFE DO PODER EXECUTIVO E OS MEMBROS DO LEGISLATIVO. POSSIBILIDADE DE LEI QUE VERSE SOBRE O TEMA REPERCUTIR NO ORÇAMENTO DO ENTE FEDERADO. IRRELEVÂNCIA PARA FINS DE DEFINIÇÃO DOS LEGITIMADOS PARA A INSTAURAÇÃO DO PROCESSO LEGISLATIVO. AGRAVO IMPROVIDO.

I – A iniciativa de leis que versem sobre matéria tributária é concorrente entre o chefe do poder executivo e os membros do legislativo.

II – A circunstância de as leis que versem sobre matéria tributária poderem repercutir no orçamento do ente federado não conduz à conclusão de que sua iniciativa é privativa do chefe do executivo.

III – Agravo Regimental improvido.”

(RE 590.697-ED/MG, Rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI)

Cabe registrar, finalmente, **tratando-se** da hipótese prevista no art. 125, § 2º, da Constituição da República, **que o provimento e o improvimento** de recursos extraordinários **interpostos** contra acórdãos **proferidos** por Tribunais de Justiça **em sede** de fiscalização normativa abstrata **têm sido veiculados** em decisões monocráticas **emanadas** dos Ministros Relatores da causa no Supremo Tribunal Federal, **desde que, tal como sucede** na espécie, o litígio constitucional **já tenha sido definido** pela jurisprudência **prevalecente** no âmbito **deste** Tribunal (AI 258.057/RJ, Rel. Min. CELSO DE MELLO – AI 348.800/SP, Rel. Min. CELSO DE MELLO – RE 243.975/RS, Rel. Min. ELLEN GRACIE – RE 334.868-AgR/RJ, Rel. Min. AYRES BRITTO – RE 336.267/SP, Rel. Min.

RE 947564 / SP

AYRES BRITTO – RE 353.350-AgR/ES, Rel. Min. CARLOS VELLOSO – RE 369.425/RS, Rel. Min. MOREIRA ALVES – RE 371.887/SP, Rel. Min. CÁRMEN LÚCIA – RE 396.541/RS, Rel. Min. CARLOS VELLOSO – RE 415.517/SP, Rel. Min. CEZAR PELUJO – RE 421.271-AgR/RJ, Rel. Min. GILMAR MENDES – RE 444.565/RS, Rel. Min. GILMAR MENDES – RE 461.217/SC, Rel. Min. EROS GRAU – RE 501.913/MG, Rel. Min. MENEZES DIREITO – RE 592.477/SP, Rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI – RE 601.206/SP, Rel. Min. EROS GRAU. v.g.).

Sendo assim, e pelas razões expostas, conheço do presente recurso extraordinário, para negar-lhe provimento.

Publique-se.

Brasília, 24 de fevereiro de 2016.

Ministro CELSO DE MELLO
Relator



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
 São Paulo

VOTO Nº 30.497 (processo digital)

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 2253861-24.2016.8.26.0000

AUTOR: PREFEITO DO MUNICÍPIO DE SUZANO

RÉUS: PRESIDENTE DA CÂMARA MUNICIPAL DE SUZANO

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE — Lei n. 4.768, de 17 de abril de 2014, do Município de Suzano, que “dispõe sobre a concessão de isenção do pagamento do IPTU aos imóveis locados por templos religiosos” — Ausência de inconstitucionalidade formal decorrente de vício de iniciativa — Entendimento consagrado pelo E. STF de que de que a competência para iniciar processo legislativo sobre matéria tributária não é privativa do Poder Executivo — Inocorrência de criação de despesa sem a correspondente previsão de custeio — Desrespeito, contudo, ao artigo 163, incisos II e VI, b', e § 4º, da Constituição Estadual — Violação ao princípio da isonomia tributária — Dentro do grupo escolhido para se beneficiar da isenção tributária (entidades religiosas que são locatárias de imóveis no Município de Suzano), o estabelecimento de qualquer restrição ou distinção desmotivada representa uma verdadeira violação ao princípio da isonomia e limita indevidamente à liberdade religiosa — Configurada a inconstitucionalidade da expressão “há pelo menos 06 (seis) meses” (g.n.), constante do caput do artigo 2º da lei vergastada — Ação julgada parcialmente procedente.

Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade da Lei n. 4.768, de 17 de abril de 2014, do Município de Suzano, que “dispõe sobre a concessão de isenção do pagamento do IPTU aos imóveis locados por templos religiosos”.

Alega o autor que a lei vergastada viola aos artigos 5º, 25, 47, inciso II, e 144 da Constituição Estadual, pois se trata de matéria de iniciativa legislativa exclusiva do Chefe do Poder Executivo Municipal. Diz que estão presentes os requisitos para a concessão da liminar (fls. 1/16).

A liminar foi indeferida (fls. 121/127).

Intimado, nos termos do artigo 90, § 2º, da Constituição Estadual, o Procurador Geral do Estado manifestou desinteresse na defesa do ato impugnado (fls. 137/138).

O Presidente da Câmara Municipal de Suzano prestou informações (fls.



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
 São Paulo

140/141).

A douta Procuradoria Geral de Justiça requereu a procedência da ação (fls. 201/210).

É o relatório.

Preende o Prefeito Municipal de Suzano, por meio da presente ação, obter “a declaração de inconstitucionalidade da Lei Municipal nº 4768, de 17 de abril de 2014” (fls. 16).

A lei impugnada assim dispõe:

Art. 1º. *Ficam isentos do pagamento do IPTU – Imposto Predial e Territorial Urbano, enquanto perdurar a situação fática, os imóveis comprovadamente cedidos ou locados aos templos religiosos, para o exercício de suas finalidades essenciais, especificamente relacionadas à celebração de cultos religiosos e de apoio à população em geral.*

Parágrafo único – A isenção não dispensa as obrigações acessórias.

Art. 2º. *O presente benefício fiscal será concedido às entidades religiosas com atividade no município há pelo menos 06 (seis) meses e que possuir: contrato firmado, anterior ao pedido do benefício.*

Parágrafo único – A isenção incidirá sobre o imóvel ou fração, enquanto vigente o contrato de locação a favor da entidade religiosa, obrigando-se ela a comunicar ao Poder Público quando da revogação contratual, sob pena de responder pelos débitos eventualmente existentes e demais sanções cabíveis

Art. 3º. *Poderá se beneficiar desta Lei o templo religioso que preencher os seguintes requisitos:*

- I - possuir inscrição no CNPJ de denominação;*
- II - apresentar estatuto e ata de posse da atual diretoria;*
- III - apresentar cópia do contrato de locação ou comodato, desde que constem nos contratos cláusula transferindo ao locatário ou comodatário a responsabilidade pelo pagamento de IPTU.*

Art. 4º. *A isenção será suspensa imediatamente quando constatada uma das seguintes ocorrências:*

- I - o beneficiário venha a sublocar o imóvel;*
- II - seja dada outra finalidade de uso para o imóvel;*



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
 São Paulo

III - seja descumprida qualquer das obrigações acessórias previstas na legislação vigente;

IV - seja apurado que o período para reconhecimento da isenção foi instruído com documentos inidôneos ou foram prestadas informações falsas ou incorretas.

Art. 5º. *O requerimento para concessão da isenção deverá ser protocolado anualmente, até o último dia útil do mês de dezembro de cada exercício, sob pena de perda do benefício fiscal no ano seguinte, ficando sujeito a confirmação pela fiscalização municipal.*

Art. 6º. *As Entidades deverão atender as exigências do Artigo 14 da Lei Federal nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.*

Art. 7º. *O benefício concedido por esta Lei dependerá de requerimento anual da entidade, observando-se os procedimentos estabelecidos em decreto regulamentador, a ser expedido pelo Executivo.*

Art. 8º. *Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação. (g.r.).*

O autor da ação aponta a inconstitucionalidade da norma municipal, considerando que o legislativo local usurpou competência privativa do Poder Executivo, ao cuidar de matéria de cunho administrativo, e por violação ao art. 25 da Constituição Estadual¹.

No julgamento da presente ação, acompanhei o douto Relator sorteado, no que se refere à questão do alegado vício de iniciativa, conforme trecho a seguir destaqueado: “o **Supremo Tribunal Federal** já firmou o entendimento no sentido de que **a competência para iniciar processo legislativo sobre matéria tributária não é privativa do Poder Executivo**. Nesse sentido: STF. AI 805.338-MG, Relatora Ministra Cármen Lúcia, j. 29-06-2010. DJe 04-08-2010; RE 556.885-SP, Relator Ministro Celso de Mello. 17-06-2010. DJe 05-08-2010. Dessa forma, in

¹ **Artigo 5º** - São Poderes do Estado, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.

[...]

Artigo 25 - Nenhum projeto de lei que implique a criação ou o aumento de despesa pública será sancionado sem que dele conste a indicação dos recursos disponíveis, próprios para atender aos novos encargos.

[...]

Artigo 47 - Compete privativamente ao Governador, além de outras atribuições previstas nesta Constituição:

[...]

II - exercer, com o auxílio dos Secretários de Estado, a direção superior da administração estadual;



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
 São Paulo

casu, a iniciativa para o início do processo legislativo pertence concorrentemente ao Poder Legislativo e ao Poder Executivo para conceder isenções tributárias (artigo 24, da Constituição Estadual), conforme firme orientação deste Colendo Órgão Especial: ADI nº 2159221-29.2016.8.26.0000, Rel. Des. Evaristo dos Santos, J. 07/12/2016; ADI nº 2093991-40.2016.8.26.0000, Rel. Des. Francisco Casconi, 05/10/2016; e ADI nº 2246217-64.2015.8.26.0000, Rel. Des. Tristão Ribeiro, j. 27/07/2016, dentre outros”.

Não se vislumbra, portanto, inconstitucionalidade formal decorrente do alegado vício de iniciativa.

Ademais, como bem ressaltou a douta Procuradora Geral de Justiça, quanto à alegada violação ao artigo 25 da Constituição Estadual, sem razão o autor, “na medida em que não se vislumbra criação ou aumento de despesa pública na legislação atacada, mas ato de renúncia de receitas derivadas, o que pode ser feito pela via legislativa sem que haja qualquer mácula ao texto constitucional” (fls. 206).

Entretanto, com relação aos fundamentados para reconhecer a ofensa à igualdade tributária pela legislação local², divergi do douto Relator sorteado, Exmo. Desembargador Ricardo Anafe.

Em seu voto, o ilustre magistrado entendia que a “legislação local concede injustificado privilégio aos proprietários de imóveis de Município locados ou cedidos a templos religiosos. (...) Nesse contexto, o legislador local ao permitir que imóveis locados ou cedidos aos templos religiosos sejam alcançados pela isenção do pagamento de IPTU, **estendeu a imunidade constitucional prevista no artigo 150, VI, “b”, da Constituição Federal, que beneficia templos de qualquer culto, ao proprietário do imóvel locado ou cedido**, tendo em vista o fato de o contribuinte de direito do IPTU ser o proprietário” (g.n.)

² **Artigo 163** - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado ao Estado:
 I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

II - instituir tratamento desigual entre 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;
 [...]

§ 4º - As proibições expressas no inciso VI, alíneas “b” e “c”, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades neas mencionadas.



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
 São Paulo

De fato, a Lei n. 4.768/14, do Município de Suzano, relaciona-se intimamente com a imunidade religiosa conferida pela Constituição Federal, em seu art. 150, VI, “a”, reproduzida na Constituição Estadual em seu art. 163, VI, “b”, que veda a instituição de impostos sobre templos de qualquer culto.

No entanto, ao que parece, a intenção do legislador municipal não foi estender a referida desoneração aos proprietários de imóveis cedidos ou locados a templos, mas sim beneficiar entidades religiosas que, injustificadamente, estavam à margem do privilégio constitucionalmente reconhecido.

A imunidade tributária representa uma limitação ao poder de tributar e, nos dizeres de Luciano Amaro, “é, assim, a qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão de norma constitucional que, à vista de alguma especificidade pessoal ou material dessa situação, deixou-a fora do campo sobre que é autorizada a instituição do tributo” (Direito Tributário Brasileiro, 3ª Ed., São Paulo, Saraiva: 1999, pag. 145).

No tocante à imunidade dos templos, seu valor axiológico reside no princípio da liberdade religiosa, insculpido no art. 5º, inciso VI da Constituição Federal: “é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e a suas liturgias”.

O constituinte, ao delimitar a imunidade religiosa, não pretendeu restringir a sua incidência apenas ao edifício em que a fé é professada, buscando conferir uma máxima efetividade à referida garantia, compreendendo como templo todas as atividades, patrimônios, rendas e serviços que, direta ou indiretamente, viabilizam o culto, entendimento já pacificado pelo Colendo Supremo Tribunal Federal (RE 325822, Relator(a) p/ Acórdão: Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2002).

Nota-se, assim, que a instituição da imunidade religiosa não tangencia, diretamente, questões relativas à propriedade do bem, visto que, conforme assinalado, o templo não se caracteriza pelo imóvel em si, mas sim pela sua destinação ou vinculação ao culto.



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
 São Paulo

Nessa senda, ensina o Professor Luís Eduardo Schoueri, Titular de Direito Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo: “não se indaga acerca do proprietário do imóvel, que é, em última análise o contribuinte do IPTU. **Este será desobrigado do pagamento do imposto não por sua condição pessoal, mas por mero vínculo com uma realidade de fato, esta sim imunizada**” (Direito Tributário, 1ª Ed., Saraiva: 2011, pág. 389, g.n.).

Ocorre que, analisando a matéria sob o viés prático da responsabilidade pelos pagamentos dos tributos, infere-se que a condição da entidade religiosa ser proprietária, ou não, do prédio em que realiza seus cultos, passou a ser um fator relevante para a regulamentação do tema.

Ora, não há controvérsia no que se refere à não incidência do IPTU, quando a entidade religiosa é proprietária de imóveis e os utiliza, direta ou indiretamente, na manifestação de sua liturgia.

Por outro lado, em regra, também não haveria qualquer discussão nos casos em que as entidades religiosas fossem locatárias ou cessionárias dos edifícios em que celebram seus cultos, ao passo que, a princípio, o contribuinte do IPTU é a pessoa física ou jurídica que mantém a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel localizado em zona ou extensão urbana.

Não obstante, é público e notório que, nos contratos de locação, os proprietários normalmente transferem os encargos financeiros que incidem sobre o bem aos locatários, hipótese que é, inclusive, autorizada pelo art. 25 a Lei nº 8.245/91.

Consequentemente, as entidades religiosas instaladas em imóveis locados, simplesmente pelo fato de não serem proprietárias dos prédios que ocupam, são atingidas pela incidência do IPTU, sempre que os encargos lhe são repassados pelo contrato de locação.

Surge, então, o conflito sobre o qual se debruça esta ação direta de inconstitucionalidade.

O legislador do Município de Suzano, através da lei impugnada, isentou do pagamento de IPTU os imóveis comprovadamente cedidos ou locados às



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

organizações religiosas.

Importa destacar que a lei impugnada apenas conferiu o benefício aos templos religiosos que comprovassem a presença, nos contratos de locação ou comodato, de cláusula transferindo ao locatário ou comodatário a responsabilidade pelo pagamento do IPTU.

Com efeito, sintetizando o caso em concreto, de um lado temos as organizações religiosas que são proprietárias dos locais em que realizam os seus cultos, imóveis imunes à incidência do IPTU; e de outro, as entidades religiosas de menor porte, que professam sua fé em edifícios alugados ou cedidos, as quais, comumente, respondem pelos encargos incidentes sobre o imóvel.

Verifica-se, assim, a existência de situações equivalentes, templos e atividades relacionadas ao culto, que são tratadas de forma diferenciada, sem qualquer justificativa séria, legítima ou razoável.

O legislador municipal aqui, portanto, não visou instituir um tratamento desigual entre os contribuintes do IPTU, promovendo, ao contrário, um tratamento isonômico as entidades religiosas, independentemente da capacidade econômica que possuam.

À evidência, a igualdade “não é aquela obtida pela aplicação da lei igualmente entre os homens. Só há efetiva igualdade quando a própria lei observa, na escolha dos critérios de discrimen, elementos que encontrem fundamento em valores pertinentes ao objetivo da norma e compatíveis com aqueles acolhidos pela Constituição³”.

Nesse liame, não se constata na isenção do IPTU aos imóveis locados ou cedidos a templo, a instituição de uma diferenciação odiosa pelo Município. Isso porque é possível especificar alguns critérios para a juridicidade da isenção: “(a) ter fundamento na proteção de um valor econômico ou social consagrado constitucionalmente; (b) haver pertinência lógica entre o seu fundamento e os elementos que atinge na obrigação tributária; (c) ser concedida por meio de

³ (Marion Alberto Weichert, Isenções tributárias em face do princípio da isonomia, pág. 11. Disponível em: <<https://www2.seraco.jus.br/bds/bdlstream/handle/id/575-r145-24.pdf?sequence=4>> Acesso em: 22 de maio de 2017.



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
 São Paulo

mecanismos razoáveis e em valores proporcionais ao fim buscado⁴, os quais foram atendidos na hipótese em apreço.

Entendimento diverso consagraria apenas às entidades religiosas capazes de adquirir os prédios necessários aos seus cultos os benefícios da garantia constitucional, o que importaria em indevida afronta ao princípio da igualdade preconizado no artigo 5º da Carta Magna e art. 163, inciso I da Constituição Estadual.

Ademais, nos casos em que o templo locatário se torna responsável contratualmente pelo pagamento do IPTU, o culto e a manifestação litúrgica acabam se tornando vulneráveis às ingerências tributárias do Estado, representando um verdadeiro óbice à liberdade da prática religiosa, na medida em que a vedação aos entes federativos embaraçar os cultos religiosos ou igrejas, ou manter com eles ou seus representantes relações de dependência (art. 19, I da CF).

Frise-se que existem outros exemplos de iniciativas legislativas que conferem isenção de IPTU, nos mesmos moldes do benefício agora refutado. O próprio **Município de São Paulo** prevê, no art. 7º da Lei n. 13.250/01: **“Ficam isentos dos Impostos Predial e Territorial Urbano os imóveis utilizados como templo de qualquer culto, desde que: I - comprovada a atividade religiosa no imóvel na data do fato gerador, conforme regulamento; II - apresentado contrato de locação ou instrumento de cessão, comodato ou equivalente. Parágrafo Único - Esta isenção se aplica unicamente às áreas efetivamente utilizadas na prática de culto religioso”** (g.n.).

O **Município de Fortaleza**, da mesma forma, instituiu no Código Tributário Municipal, Lei Complementar nº 159, de 23 de dezembro de 2013, a mencionada isenção:

“Art. 281 - É isento do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana:

I - o imóvel cedido em locação, comodato ou cessão a qualquer título:

a) aos órgãos da Administração Direta do Município de Fortaleza, às suas

⁴ Ibid, pág. 7.



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
 São Paulo

autarquias e fundações;

b) que sirva exclusivamente como templo religioso” (g.n. .

Tramita, ainda, no Congresso Nacional, a **PEC 200/2016**, já aprovada pela Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania do Senado Federal e submetida à apreciação do Plenário, a qual acrescenta o § 1º ao art. 156 da Constituição Federal, para prever a não incidência sobre templos de qualquer culto do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), ainda que as entidades abrangidas pela imunidade tributária sejam apenas locatárias do bem imóvel⁵.

Assim, não se constata qualquer irrazoabilidade ou desproporcionalidade na concessão de isenção de IPTU aos imóveis locados ou cedidos a templos de qualquer culto, enquanto perdurar a situação fática de estarem especificamente relacionadas à celebração de cultos religiosos e de apoio à população em geral.

No mais, considerando que é de praxe, nos contratos de locação, a transferência aos locatários das exações que recaem sobre os imóveis, descaberia falar em instituição de um tratamento diferenciado apenas aos proprietários que cedem seus imóveis a templos de qualquer culto, posto que a responsabilidade sobre os encargos já não seria suportada pelos donos, ainda que os locatários não fossem imunes.

Entretanto, mesmo que se reconhecesse a presença de um tratamento diferenciado à parcela dos proprietários de imóveis do Município, tal discriminação estaria justificada pela necessidade de se promover, cada vez mais, a liberdade de crença e de prática religiosa, direito individual expressamente consagrado na nossa Constituição.

Nesse ponto, inexistente ofensa ao princípio da isonomia, tendo em vista a presença de um critério de diferenciação objetivamente delimitado pelo legislador municipal.

⁵ 1º O art. 156 da Constituição Federal passa a vigorar acrescido do seguinte § 1º-A: “Art. 156. § 1º-A. O imposto previsto no inciso I do caput não incide sobre templos de qualquer culto, ainda que as entidades abrangidas pela imunidade de que trata a alínea “b” do inciso VI do art. 150 sejam apenas locatárias do bem imóvel” (g.n.).



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
 São Paulo

Deveras, segundo ensinamentos de Jesé Souto Maior Borges, “o princípio constitucional da isonomia não exclui a competência legislativa para a instituição de isenções não arbitrárias, isto é, isenções que atuam como um princípio seletivo de determinadas pessoas, classes ou categorias de contribuintes, não por considerações de favoritismos ou privilégio, mas para fins econômicos ou sociais” (Isenções tributárias, 2ª ed, Ed. Sugestões Literárias S.A., São Paulo, 1980, pág. 42).

De todo modo, embora não se constate arbitrariedade na concessão da isenção de IPTU pelo Município de Suzano, a expressão “há pelo menos 06 (seis) meses” (g.n.), constante do art. 2º, “caput”, do diploma impugnado, viola o princípio da isonomia.

Deduz-se que o diploma local instituiu uma isenção condicional ou relativa, na medida em que subordina o gozo do benefício fiscal ao cumprimento de determinados atos, ou ao acontecimento de certas circunstâncias, o que não é vedado.

Ainda assim, os requisitos impostos pelo legislador não podem implicar discriminação odiosa⁶, dado que se duas situações são realmente equivalentes, a elas deve ser atribuído um tratamento isonômico direto. O tratamento diferenciado deve ser reservado somente a situações efetivamente distintas, na medida dessas desigualdades.

O referido dispositivo estabelece que o “benefício fiscal será concedido às entidades religiosas com atividade no município há pelo menos 06 (seis) meses e que possuam contrato firmado, anterior ao pedido do benefício” (g.n.).

O critério estabelecido pelo legislador municipal nesta norma não traduz um fator legítimo de diferenciação, tendo em vista que, em respeito à liberdade de crença e de prática religiosa, não é aceitável a exigência de que as

⁶ “A odiosidade do privilégio, como qualquer desigualdade inconstitucional, decorre da falta de razoabilidade para a sua concessão. Se o privilégio não atender ao ideal da justiça, se se afastar do fundamento ético, se discriminar entre pessoas iguais ou se igualar pessoas desiguais, se for excessivo, se desrespeitar os princípios constitucionais da tributação será considerado odioso.” (TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos humanos e a tributação - imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, pag. 289. Apud: Marian Alberto Weichert. Isenções tributárias em face do princípio da Isonomia, pag. 251. Disponível em: <<https://www2.senado.br/bds/bitstream/handle/di/575/145-24.pdf?sequence=4>>. Acesso em: 22 de maio de 2017).



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

entidades religiosas estejam praticando a sua liturgia no Município, há pelo menos seis meses, para fazerem jus à isenção.

Isenções arbitrárias, inclusive, já foram afastadas por este Egrégio Órgão Especial, em votações acompanhadas por este Magistrado:

“AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Bauru. Art. 46 e § 1º da Lei Municipal nº 5.631, de 22.08.08, que instituindo o Plano Diretor Participativo. **Concessão de isenção de IPTU aos lotes oriundos de parcelamento de solo, pelo prazo de 2 anos contados do respectivo registro, e, quanto aos já comercializados, incidência do imposto somente após a alienação e entrega. (...) Ausente qualquer elemento apto a justificar a concessão do benefício apenas aos novos loteadores. Violação à isonomia (art. 163, II, da Constituição Estadual. (...) Procedente a ação” (ADI 2123370-26.2016.8.26.0000/ Relator(a): Evaristo dos Santos; Comarca: São Paulo; Órgão julgador: Órgão Especial; Data do julgamento: 24/08/2016; Data de registro: 25/08/2016, g.n.).**

“AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI DO MUNICÍPIO DE JUNDIAÍ QUE DISPÕE SOBRE A **CONCESSÃO DE DESCONTO NO RECOLHIMENTO DO IPTU VINCULADO À TRANSFERÊNCIA DE AUTOMÓVEL PARA O MUNICÍPIO. QUEBRA DE ISONOMIA E DE OUTROS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS INERENTES AO DIREITO TRIBUTÁRIO CONSTITUCIONAL. (...) A norma municipal acarreta um tratamento desigual entre contribuintes que se encontram em situação equivalente, o que é vedado pelo art. 163, II, da Constituição Estadual. Não se pode considerar razoável e proporcional ao fim perseguido pela discriminação (redução de alíquota de imposto municipal sobre a propriedade imobiliária), pois a concessão do privilégio tributário coloca iguais em situação desigual, isto é, beneficia os proprietários de veículos em detrimento daqueles que não os possuem. **AÇÃO PROCEDENTE”** (ADI 2161288-64.2016.8.26.0000/ Relator(a): Amorim Cantuária; Comarca: São Paulo; Órgão julgador: Órgão Especial; Data do julgamento: 30/11/2016; Data de registro: 01/12/2016, g.n.).**

Salienta-se que os demais requisitos previstos pela legislação, como os



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
 São Paulo

necessários a averiguar o efetivo exercício da atividade religiosa, ou a exigência de que o requerimento para concessão da isenção seja protocolado anualmente, até o último dia útil do mês de dezembro de cada exercício, são proporcionais e adequados aos fins perseguidos pelo legislador, compatíveis, portanto, com o art. 163, II da Constituição Estadual e art. 150, inciso II da Constituição Federal.

Destarte, dentro do grupo escolhido para se beneficiar da isenção tributária - entidades religiosas que são locatárias de imóveis no Município de Suzano - o estabelecimento de qualquer restrição ou distinção desmotivada, representa uma verdadeira violação ao princípio da isonomia e limita indevidamente a liberdade religiosa.

Nesse passo, segue acórdão deste Egrégio Órgão Especial:

E não prospera o argumento de que a lei foi genérica e afetou a isonomia, moralidade e razoabilidade. Observa-se que, na realidade, a norma foi específica, na medida em que elegeu um critério objetivo para a instituição da benesse: a isenção da taxa de lixo será concedida às entidades religiosas, onde haja instalação de templos de qualquer culto e, ao contrário do que se defendeu na inicial, não foi transferido ao puro arbítrio do Executivo escolher quem seria beneficiado e quem não seria pela dispensa fiscal. O próprio Legislativo definiu que apenas as entidades de fins religiosos seriam contempladas. Acrescente-se que o critério eleito é razoável porque está em consonância com o incentivo dado à liberdade e à igualdade de crenças pela própria Constituição Estadual, ao prever que é vedado cobrar impostos de templos de qualquer culto (art. 163, VI, b, da Constituição Estadual e art. 150, VI, b, da CF). E dentro do grupo escolhido (entidades religiosas), não se estabeleceu qualquer distinção ou restrição, o que, longe de representar atentado aos princípios constitucionais, consagra o respeito à isonomia. Não tendo a Câmara Municipal feito qualquer diferenciação, estava afastada a possibilidade de o Chefe do Executivo fazê-lo, já que se limitará a conceder isenções a todas as entidades religiosas interessadas, inexistindo qualquer abuso ou discricionariedade. Aliás, cumpre consignar que a lei tanto não foi genérica, que determinou que isenção só seria concedida mediante apresentação de requerimento no qual cada interessado provasse a sua efetiva condição de ente com fins religiosos (§1º, do art. 1º). Não seria necessário apontar nenhum outro requisito para validar a Lei Complementar em questão. Aliás, ela seria inconstitucional, por atentar contra a isonomia e contra a liberdade de crença (art. 5º, VI, da CF), se efetivamente fizesse distinção entre as entidades religiosas, o tamanho das igrejas e templos e o número de unidades e fiéis. Inclusive, o argumento de que deveria ter havido diferenciação com base na condição econômica também não convence para se



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
 São Paulo

acolher denúncia de inconstitucionalidade, mormente porque é presumido o caráter não lucrativo das entidades favorecidas (Relator(a): Enio Zuliani; Comarca: São Paulo; Órgão julgador: Órgão Especial; Data do julgamento: 15/02/2012; Data de registro: 09/04/2012, g.r.).

Assim, é manifesta a incompatibilidade do artigo 2º, *caput*, da legislação municipal impugnada com o artigo 163, incisos II e VI, 'b', e § 4º, da Constituição Estadual.

Ante o exposto, julgo a ação parcialmente procedente, para declarar a inconstitucionalidade da expressão **“há pelo menos 06 (seis) meses”** (g.r.) constante do *caput* do artigo 2º da Lei n. 4.768, de 17 de abril de 2014, do Município de Suzano.

MOACIR PERES

Relator Designado