

A DISTRIBUIÇÃO DO ÔNUS DA PROVA DA VINCULAÇÃO DO PATRIMÔNIO, RENDA E SERVIÇOS DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO COM AS SUAS FINALIDADES ESSENCIAIS: DA NECESSIDADE DE REVISÃO DO ENTENDIMENTO DO STF.

THE DISTRIBUTION OF THE BURDEN OF PROOF IN THE BINDING BETWEEN PATRIMONY, INCOME AND SERVICES OF RELIGIOUS TEMPLES OF ANY CREED WITH THEIR ESSENTIAL PURPOSE: OF THE NEED OF REVISION OF THE STF'S RULING.



Isadora Grumbt Najjar¹

RESUMO: Este trabalho pretende rediscutir o tema da distribuição do ônus da prova da reversão do patrimônio, renda e serviços das entidades religiosas, para fins de gozo da imunidade tributária prevista no inciso VI, alínea “b” do artigo 150 da CRFB/1988, já julgado pelo Supremo Tribunal Federal, para que seja demonstrado o equívoco desta Corte em equiparar a imunidade dos templos de qualquer culto às demais imunidades subjetivas. Pretende-se, ainda, sugerir a maneira mais adequada para a almejada reversão jurisprudencial. Da mesma forma, serão explicitadas as dificuldades de cunho jurídico e político, de se reverter um entendimento jurisprudencial que envolve valor tão caro à sociedade brasileira, que é a liberdade religiosa.

PALAVRAS-CHAVE: Imunidades. Imunidade religiosa. Ônus da Prova . Aplicação do Patrimônio. Reversão Jurisprudencial.

ABSTRACT: This paper aims to expand the discussion on the way in which the burden of proof is distributed regarding reversal of patrimony, income and services of religious entities for the purpose of tax immunity established in item VI, paragraph "b", article 150 of the CRFB/1988, a subject already ruled by the Supreme Court, so to demonstrate the misjudgment of that court of equating the temples of any creed immunity to other subjective immunities. Furthermore, it also suggests what is hoped to be the best approach to the desired jurisprudential reversal. Likewise, the juridical and political difficulties of reverting a ruling regarding religious freedom, a value so dear to the Brazilian society, will be made clear.

KEYWORDS: Immunities. Religious Immunity. Burden of Proof. Application of Patrimony. Jurisprudential Reversal.

SUMÁRIO: Introdução. 1. A imunidade tributária dos templos de qualquer culto. 1.1. Aspectos constitucionais das imunidades em geral. 1.2. Templos de qualquer culto: conceito e caracterização. 1.3. Requisitos para o gozo da imunidade tributária dos templos de qualquer culto. 2. Breves considerações sobre a distribuição do ônus da prova nos processos de natureza Cível. 2.1. Ônus de provar. 2.2. Distribuição legal do ônus da prova. 2.3 Distribuição dinâmica do ônus da prova. 3. Evolução da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre o ônus da

¹Graduada em Direito pela Universidade Federal Fluminense - UFF. Pós-Graduada em Direito do Estado pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro - UERJ. Advogada.

prova em demandas que envolvem a imunidade dos templos de qualquer culto. 4. Necessidade de revisão do entendimento do Supremo Tribunal Federal. 4.1. A teleologia do art. 150, §4º da Constituição Federal de 1988. 4.2. A prova diabólica imposta ao Fisco e a maior facilidade da entidade na produção da prova. 4.3. O esvaziamento do comando constitucional previsto no §4º do art. 150 da Constituição Federal de 1988. 5. Reação legislativa: o caminho próprio para a regulamentação da distribuição do ônus da prova. 5.1. Espécie legislativa adequada à reversão jurisprudencial proposta. 5.2. Necessidade de cautela para não impor restrição tendente a abolir a própria imunidade. 5.3. A dificuldade política na aprovação da norma regulamentadora. 6. Conclusão. Referências.

SUMMARY: Introduction. 1. The religious temples of any creed tax immunity. 1.1. Constitutional aspects of immunities in general. 1.2. Temples of any creed: concept and characterization. 1.3. Requirements for the enjoyment of the temples of any creed tax immunity. 2. Brief considerations about the distribution of the burden of proof in legal processes of civil nature. 2.1. Burden of proof. 2.2. Legal distribution of the burden of proof. 2.3. Dynamic distribution of the burden of proof. 3. Evolution of the Supreme Court's ruling regarding the burden of proof in legal processes involving the temples of any creed immunity. 4. The need of revision of the Supreme Court's ruling. 4.1. The teleology of article 150, item 4 of the Federal Constitution of 1988. 4.2. About the difficulties the State encounters in raising evidences in contrast with the easiness faced by religious entities. 4.3. Of the emptying of the text in the article 150, paragraph 4 of the Federal Constitution of 1988. 5. Legislative Reaction: The ideal way to regulate the distribution of the burden of proof. 5.1. Legislative species adequate to the proposed jurisprudential reversal. 5.2. The Need of caution in order to avoid imposing restrictions that could result in abolishing the immunity itself. 5.3. The political challenges in approving a regulatory standard. 6. Conclusion. References.

Introdução

A imunidade dos templos de qualquer culto, também denominada imunidade religiosa, é constantemente alvo de crítica pública, sob o argumento da laicidade do Estado. Isso porque, desde sempre (e nos dias atuais mais ainda), a conformação de um templo pode se tornar uma valiosa fonte de rendimentos aos seus idealizadores e, por essa razão, diz-se que não haveria fundamento razoável para tal imunidade.

Não se esquece, por outro lado, que a própria Constituição Federal de 1988, em seu artigo 5º, inciso VI, garante a liberdade de crença religiosa, um dos pilares do liberalismo e do Estado de Direito². A imunidade dessas entidades é, portanto, uma das formas que a Carta Magna brasileira encontrou de promover tal direito fundamental.

Nesse sentido, o requisito trazido pelo artigo 150, §4º da Constituição Federal (o patrimônio, a renda e os serviços das entidades imunes devem estar relacionados com as suas

² Torres, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito constitucional financeiro e tributário – os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. 3. Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 251.

finalidades essenciais) seria uma maneira de moralizar a imunidade concedida às entidades religiosas, bem como às demais entidades imunes, servindo de resposta às críticas acima referidas.

Isso porque imunizar apenas o patrimônio, a renda e os serviços que estão relacionados com as finalidades essenciais da entidade é garantir, sem que haja desvirtuamento da norma imunizante, a finalidade desta, ou seja, dar meios de concretizar o direito de crença.

Assim, não se pretende no presente trabalho, tecer qualquer juízo de valor acerca da imunidade dos templos de qualquer culto em si, mas sim quanto à maneira com que o artigo 150, §4º da Constituição Federal vem sendo interpretado.

Conforme se buscará demonstrar, a transferência ao Fisco do ônus probatório da aplicação do patrimônio dessas entidades às suas finalidades essenciais é esvaziar quase que por completo o conteúdo do dispositivo citado, pois a Fazenda Pública não tem condições de averiguar tal fato.

Dessa maneira, faz-se necessário que as cortes do país sejam sensíveis para perceber que a verificação do requisito do artigo 150, §4º, da Constituição Federal passa pela necessidade de as próprias entidades produzirem a prova de que o atende, caso contrário o dispositivo constitucional nunca terá a efetividade pretendida pelo constituinte, transformando-se em verdadeira letra morta.

Deste modo, pretende-se demonstrar com a pesquisa ora proposta a urgente necessidade de reversão do entendimento do Supremo Tribunal Federal quanto a ser da Administração o encargo de provar que os rendimentos da entidade imune não estão sendo aplicados às suas finalidades essenciais.

1. A imunidade tributária dos templos de qualquer culto.

1.1 Aspectos constitucionais das imunidades em geral

Para a doutrina amplamente majoritária, a imunidade é preceito que age antes da ocorrência do fato gerador, sendo uma delimitação da competência tributária, e que impede o nascimento da própria relação jurídico-tributária. Veja-se, a título exemplificativo, os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho:

Se nos dispusermos a conjugar os elementos que mais agudamente despertam a atenção dos estudiosos, procurando o denominador comum dos pensamentos dominantes, teremos a imunidade como um obstáculo posto pelo legislador constituinte, limitador da competência outorgada às pessoas políticas de direito constitucional interno, excludente do respectivo poder tributário, na medida em que impede a incidência da norma impositiva, aplicável aos tributos não vinculados (impostos), e que não comportaria fracionamentos, vale dizer, assume foros absolutos, protegendo de maneira cabal as pessoas, fatos e situações que o dispositivo mencione.³

Justamente por ser exclusão da própria competência tributária, é que as imunidades somente podem estar previstas na Constituição, pois é esta quem a determina⁴.

Nesse sentido, é de ser salientada a lição de Ricardo Lobo Torres:

Imunidade tributária, do ponto de vista conceptual, é uma relação jurídica que instrumentaliza os direitos fundamentais, ou uma qualidade da pessoa que lhe embasa o direito público subjetivo à não-incidência tributária ou uma exteriorização dos direitos da liberdade que prova a incompetência tributária do ente público.⁵

Assim, a imunidade pode ter por fundamento tanto a proteção de um direito fundamental, a exemplo da imunidade dos livros jornais e periódicos (artigo 150, inciso VI, alínea “d”, da CRFB/1988), que protegem a liberdade de imprensa e o acesso à informação, quanto a qualidade da pessoa a quem está sendo dirigida, como é o caso da imunidade recíproca (artigo 150, inciso VI, alínea “a”, da CRFB/1988), a qual protege, também, o princípio federativo.

Já em uma visão mais positivista, as imunidades tributárias são comumente conceituadas como hipóteses de não incidência constitucionalmente qualificadas. É dizer: ao contrário das isenções, que são hipóteses de não incidência previstas em lei, as imunidades decorrem diretamente do texto constitucional e, somente desta forma, podem ser assim classificadas.

Vale dizer que, independente da nomenclatura utilizada pelo legislador constituinte, tem-se que qualquer não incidência tributária prevista no texto constitucional será uma imunidade, ainda que a literalidade da norma fale em isenção ou qualquer outra denominação.

A título exemplificativo, transcreve-se as lições de Leandro Paulsen:

³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 28. Ed. São Paulo: Saraiva. p. 192/193.

⁴ Aliomar Baleeiro em Aula Magna transcrita no Volume I da Revista de Direito Tributário aduz que “uma exclusão só pode ser proveniente da Constituição, pois é esta quem dá uma competência, e uma constituição nada mais é do que um feixe de competências. Tirando a linha geral da estrutura do Estado, e tirando os direitos e garantias, uma Constituição é um enorme feixe de quem é que pode e quem é que não pode, o que cada um pode.”

⁵ TORRES, Ricardo Lobo. As Imunidades Tributárias e os direitos humanos: Problemas de Legitimação. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord). *Tratado de Direito Constitucional Tributário: Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005. P. 319.

O texto constitucional não refere expressamente o termo “**imunidade**”. Utiliza-se de outras expressões: veda a instituição de tributo, determina a gratuidade de determinados serviços que ensejariam a cobrança de taxa, fala de isenção, de não incidência etc. Mas, em todos esses casos, em se tratando de norma constitucional, impede a tributação, estabelecendo, pois, o que se convencionou denominar de imunidades. O próprio STF já reconheceu a natureza de imunidade a essas regras constitucionais de “não incidência” e de “isenção”. É o caso do RE 212.637, que cuidou do art. 155, §2º, X, “a”, ou seja da imunidade ao ICMS das operações que destinem mercadorias ao exterior, e da ADI 2028, que tratou do art. 195, §7º, acerca da imunidade às contribuições de seguridade social das entidades beneficentes de assistência social. No RE 636.941, restou esclarecido que, por ter conteúdo de regra de supressão de competência tributária, a isenção do art. 195, §7º, da CF encerra verdadeira imunidade.⁶ (grifo do autor)

Dito isto, a imunidade tributária que será tratada no presente trabalho é aquela que recai sobre os templos de qualquer culto, prevista no art. 150, VI, “b” da Constituição Federal de 1988.

1.2. Templos de qualquer culto: conceito e caracterização

Visto o que são as imunidades e caracterizado o objeto do presente estudo como tal, cabe, ainda de maneira preliminar, conceituar o que seria templo de qualquer culto.

A liberdade de crença religiosa é prevista no artigo 5º, inciso VI, da Constituição Federal de 1988 como um direito fundamental dos brasileiros e estrangeiros residentes no país⁷, sendo ela um dos pilares do liberalismo e do Estado de Direito⁸.

Destarte, a imunidade dessas entidades – os denominados templos de qualquer culto – é uma das formas que a Carta Magna brasileira encontrou de promover tal direito fundamental.

Nesse sentido, Ricardo Lobo Torres, em seu Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, trata a imunidade religiosa:

A intributabilidade das religiões é vera *imunidade* fiscal. Além de estar formalmente declarada na Constituição (art. 150, VI, *b*), é o contraponto fiscal da liberdade religiosa afirmada na Declaração de Direitos (art. 5º, item VI). Demais disso, substituiu historicamente a imunidade da Igreja Católica, como vimos, adquirindo maior extensão, para proteger toda e qualquer religião.⁹

⁶ Paulsen, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. Não paginado.

⁷ Isto é o que consta na literalidade da redação do *caput* do artigo 5º. Entretanto, o entendimento amplamente majoritário na doutrina é no sentido de que os direitos e garantias fundamentais previstos na Constituição da República são assegurados não só aos residentes no Brasil, como também àqueles que estão no país apenas de passagem, como, por exemplo, os turistas estrangeiros.

⁸ Torres, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito constitucional financeiro e tributário – os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*, cit., p. 251

⁹ Torres, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito constitucional financeiro e tributário – os direitos humanos e a*

Na mesma obra, o autor adverte, citando Pontes de Miranda, para a necessidade de uma interpretação limitativa das imunidades, sob pena de colocar em risco a própria finalidade da norma imunizante:

[...] Impõe-se a interpretação que se afirme nos limites da possibilidade expressiva da nova fórmula constitucional referente às “finalidades essenciais” dos templos. O patrimônio, a renda e os serviços que não forem ligados essencialmente à finalidade religiosa não devem ser consideradas imunes. Continua atual a advertência de Pontes de Miranda: “...não criemos com interpretações criminosas, problemas graves, que, em vez de servirem à espiritualidade, a porão em xeque e risco”.¹⁰

Assim, o requisito trazido pelo artigo 150, §4º da Constituição Federal, no sentido de que o patrimônio, a renda e os serviços devem estar relacionados com as finalidades essenciais das entidades imunes, se mostra um verdadeiro fator de limitação da imunidade concedida às entidades religiosas.

Ao imunizar apenas o patrimônio, a renda e os serviços que estão relacionados com as finalidades essenciais da entidade, garantem-se o atendimento à finalidade da norma constitucional, qual seja, promover o direito fundamental à liberdade religiosa.

Por sua vez, o conceito e o alcance do vocábulo “templo” para fins de imunidade tributária foi, durante muito tempo, objeto de discussão doutrinária, tendo sido consolidadas duas correntes acerca do tema: (i) a clássica ou restritiva; e (ii) contemporânea ou extensiva¹¹.

A primeira corrente acabou sendo subdivida entre aqueles que classificam o templo como o local em que é celebrado o culto em si, como a igreja, a mesquita, a sinagoga etc. Já a segunda subcorrente identifica o templo não só como a o local da celebração do culto religioso, mas também com outros imóveis com ele relacionados, como, por exemplo, a casa paroquial.¹²

Em resumo, a corrente restritiva identifica o templo apenas com os prédios, os bens imóveis, das entidades religiosas, acabando por limitar a incidência da imunidade apenas ao

tributação: imunidades e isonomia, cit., p. 250

¹⁰ Torres, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito constitucional financeiro e tributário – os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*, cit., p. 257.

¹¹ CALIENDO, Paulo; BOHN. Ana Cecília Elvas. *Imunidade tributária de templos de qualquer culto: algumas notas sobre as recentes decisões no STF*. Interesse Público – IP, Belo Horizonte, ano 17, n. 89, p. 209-224, jan./fev. 2015.

¹² CALIENDO, Paulo; BOHN. Ana Cecília Elvas. *Imunidade tributária de templos de qualquer culto: algumas notas sobre as recentes decisões no STF*. Interesse Público – IP, Belo Horizonte, ano 17, n. 89, p. 209-224, jan./fev. 2015.

âmbito dos impostos sobre a propriedade imóvel, quais sejam, o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) ou sobre a propriedade territorial rural (ITR).¹³

Já a segunda corrente, a contemporânea ou extensiva, identifica o templo como a própria entidade religiosa, fazendo com que a imunidade tributária abranja toda a sua renda, patrimônio e serviços¹⁴.

Milita em favor da segunda corrente a própria redação do §4º do artigo 150 da Constituição da República, ao mencionar “entidades”. Isso porque o vocábulo parece indicar que o legislador constituinte não pretendeu conceder a imunidade apenas ao templo, entendido como o local físico, o imóvel, em que celebrado o culto religioso, mas sim à própria entidade religiosa, abrangendo não só o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) ou sobre a propriedade territorial rural (ITR), como também todos aqueles incidentes sobre todo o patrimônio, rendas e serviços da entidade religiosa¹⁵.

Nesse sentido o Supremo Tribunal Federal acabou por sepultar a controvérsia, no RE 325.822/SP, onde deixou claro que “a imunidade prevista no art. 150, VI, "b", CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços ‘relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas’”.¹⁶

Prosseguiu o Ministro Gilmar Mendes, em seu voto, observando que o § 4º do artigo 150 da Constituição Federal deve servir de vetor interpretativo da alínea "b" do inciso VI do mesmo dispositivo constitucional, para concluir que a imunidade dos templos de qualquer culto deve recair não apenas nos prédios destinados ao culto em si, mas também em todo o patrimônio, renda ou serviços da entidade religiosa.¹⁷

1.3. Requisitos para o gozo da imunidade tributária dos templos de qualquer culto

¹³ CALIENDO, Paulo; BOHN. Ana Cecília Elvas. *Imunidade tributária de templos de qualquer culto: algumas notas sobre as recentes decisões no STF*. Interesse Público – IP, Belo Horizonte, ano 17, n. 89, p. 209-224, jan./fev. 2015.

¹⁴ CALIENDO, Paulo; BOHN. Ana Cecília Elvas. *Imunidade tributária de templos de qualquer culto: algumas notas sobre as recentes decisões no STF*. Interesse Público – IP, Belo Horizonte, ano 17, n. 89, p. 209-224, jan./fev. 2015.

¹⁵ ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquematizado*. 10. ed. rev. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2016. P. 172.

¹⁶ RE 325822, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2002, DJ 14-05-2004 PP-00042 EMENT VOL-02151-02 PP-00246.

¹⁷ RE 325822, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2002, DJ 14-05-2004 PP-00042 EMENT VOL-02151-02 PP-00246.

Ao contrário da imunidade tributária concedida às instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, a alínea do artigo 150 da Constituição Federal em que é prevista a imunidade dos templos de qualquer culto não traz a necessidade de atendimento de quaisquer requisitos previstos em lei.

Isso não significa, entretanto, que não exista nenhuma limitação ao reconhecimento da imunidade dos templos de qualquer culto. Conforme já visto, o §4º do artigo 150 da Carta Magna determina que a imunidade religiosa compreende somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais da entidade.

É sobre o alcance desta limitação constitucional ao poder de tributar que o presente artigo pretende se debruçar, mais especificamente sobre o ônus de provar essa relação entre o patrimônio, a renda e os serviços com as finalidades essenciais da entidade religiosa.

2. Breves considerações sobre a distribuição do ônus da prova nos processos de natureza cível

2.1 Ônus de provar

O vocábulo ônus é entendido como “o encargo cuja inobservância pode colocar o sujeito numa situação de desvantagem. Não é um dever e, por isso mesmo, não se pode exigir o seu cumprimento.”¹⁸

Dessa forma, o sujeito a quem incumbe o ônus, embora não tenha a obrigação de dele se desincumbir, possui interesse em respeitá-lo para não incorrer na desvantagem decorrente de seu descumprimento.

Em direito processual, ônus da prova pode ser entendido em duas perspectivas: a subjetiva e a objetiva. Do ponto de vista subjetivo, o ônus da prova é entendido como a regra que determina a quem será imposta a conduta de produzir a prova, ou seja, “quem deve provar o que”¹⁹.

¹⁸ DIDIER JR, Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. *Curso de direito processual civil: teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão, precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela*. V. 2. 10. ed. Salvador: Juspodivm, 2015. p. 106-107.

¹⁹ NEVES, Daniel Amorim Assumpção. *Manual de direito processual civil – volume único*. 10. ed. Salvador: JusPoduivm, 2018. p. 734.

Pela percepção subjetiva da distribuição do ônus da prova, as regras que a impõe seriam regras de atividade, pois são “regras destinadas a estabelecer a quem incumbe produzir prova acerca da veracidade de cada alegação controvertida que tenha surgido no processo.”²⁰

Já para a perspectiva objetiva, o ônus da prova possui natureza jurídica de regra de julgamento. Isso quer dizer que, chegando ao final da fase instrutória da demanda e continuando controversos os fatos aventados pelas partes, por ausência ou insuficiência de provas, o juízo deverá aplicar a regra do ônus da prova, indicando quem será prejudicado por tal ausência.

Deve-se ter em mente, entretanto, que tal regra de julgamento, conforme Daniel Amorim Assumpção Neves, “se aplica apenas no caso de inexistência ou insuficiência da prova, uma vez que, tendo sido a prova produzida, não interessando por quem, o princípio não se aplicará”²¹. Isso porque, pelo princípio da comunhão da prova, esta, uma vez produzida, pertence ao processo, sendo indiferente quem a tenha produzido.

Cabe esclarecer que para alguns autores, como Alexandre Câmara, o princípio da comunhão da prova, que tem sede legal no art. 371 do Código de Processo Civil de 2015, impede, na verdade, a existência da concepção subjetiva do ônus da prova no processo civil.²²

No que diz respeito ao ônus de provar se o patrimônio, a renda e os serviços da entidade religiosa estão relacionados com as suas finalidades essenciais, tema do presente trabalho, este está inserido tanto na perspectiva subjetiva, uma vez que trata de a quem incumbirá o ônus de produzir tal prova, tanto em sua perspectiva objetiva, pois cuida do “modo como o caso concreto será decidido se houver insuficiência do material probatório”.²³

2.2. Distribuição legal do ônus da prova

A distribuição do ônus da prova, por ser o meio pelo qual as partes têm ciência de seus encargos probatórios, pode ser entendida como corolário da cláusula geral do devido processo legal, pois permite que os sujeitos do processo saibam, de antemão, as alegações que precisarão provar, bem como as consequências de sua inércia, prestigiando, inclusive, o princípio da não surpresa previsto no artigo 10 do Código de Processo Civil.

²⁰ CÂMARA, Alexandre Freitas. *O novo Processo Civil Brasileiro*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2016. p. 231.

²¹ NEVES, Daniel Amorim Assumpção. *Manual de direito processual civil – volume único*, cit., p. 735.

²² CÂMARA, Alexandre Freitas. *O novo Processo Civil Brasileiro*, cit., p. 231.

²³ CÂMARA, Alexandre Freitas. *O novo Processo Civil Brasileiro*, cit., p. 231

O encargo decorrente do ônus da prova pode ser atribuído pela lei, pelo juiz e pela convenção das partes. No presente trabalho, só serão analisadas as duas primeiras formas de distribuição do encargo probatório.²⁴

Assim, tratar-se-á em primeiro lugar da distribuição legal do ônus da prova, que é aquela estabelecida como a regra geral e que é fixada desde o início do processo.

Conforme o art. 373 do Código de Processo Civil de 2015, o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito; e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito alegado pelo autor.

Deste modo, como regra, o ônus da prova irá caber a quem tenha feito a alegação. Se o autor alega que tem direito a determinado bem da vida, a ele caberá a prova de tal alegação, enquanto ao réu caberá a prova do fato impeditivo, modificativo ou extintivo de tal direito, ou seja, a ele caberá o ônus da prova dos fatos alegados como defesa indireta.

Dessa forma, caso, por exemplo, o autor afirme ser titular de um crédito em face do réu, e este afirmar que também possui um crédito em face do autor – operando-se, portanto, a compensação –, caberá ao autor provar a existência do crédito e ao réu a existência do fato extintivo do direito do autor, no caso, a compensação.

No entanto, há casos em que a própria lei inverte esse ônus da prova (inversão *ope legis*), como é o caso da ação de investigação de paternidade proposta por filho de mulher casada com o réu, nascido nos trezentos dias subsequentes à dissolução da sociedade conjugal. Nesse caso, o artigo 1.597, inciso II, do Código Civil determina que o filho presume-se concebido na constância do casamento. Tal presunção faz com que o ônus de provar que não é o pai seja do réu e não do autor.

Fredie Didier Jr., porém, entende que os casos de inversão *ope legis* do ônus da prova não tratam propriamente de uma inversão, mas constituem tão somente uma exceção à regra legal geral de distribuição do ônus da prova.²⁵

2.3. Distribuição dinâmica do ônus da prova

²⁴ Isso por causa da discussão doutrinária existente em torno da possibilidade de a Administração celebrar convenção processual, bem como pelo fato de a cobrança de tributos ter natureza de atividade administrativa plenamente vinculada (artigo 3º do Código Tributário Nacional), o que pode trazer novos argumentos pela sua impossibilidade. Dessa forma, para não se desvirtuar do tema objeto do trabalho, optou-se por analisar a distribuição do ônus da prova realizada pela própria lei e pelo juízo.

²⁵ DIDIER JR, Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. *Curso de direito processual civil: teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão, precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela*. V. 2. 10. ed. Salvador: Juspodivm, 2015. p. 113-114.

Ocorre, porém, que nem sempre a distribuição legal do ônus da prova é suficiente para resolver de maneira justa ou conveniente a controvérsia presente na demanda judicial.

Nesta seara é que se insere a distribuição dinâmica do ônus da prova, a qual pode ser tanto aquela feita pelo próprio juiz da demanda, quanto aquela feita por convenção das partes, conforme permitido pelo artigo 373, §3º do Código de Processo Civil.²⁶

Na discussão apresentada no presente trabalho, a modalidade de distribuição dinâmica do ônus da prova que tem maior relevância é aquela feita pelo juiz da demanda.

A redistribuição do ônus da prova pode ser feita de ofício ou a requerimento da parte e tem como fundamento a promoção dos princípios da igualdade (paridade de tratamento, nos termos do artigo 7º do Código de Processo Civil) e da adequação, uma vez que “o processo deve, ainda, ser adequado às peculiaridades do caso, sempre que a regra geral revelar-se com elas incompatível”²⁷.

Dessa maneira, diante da impossibilidade ou da excessiva dificuldade de cumprir o encargo de se desincumbir do ônus da prova na forma em que distribuído legalmente, bem como se à outra parte for mais fácil a obtenção da prova do fato contrário, o juiz da causa poderá redistribuir o ônus da prova de acordo com as peculiaridades do caso concreto.

É neste âmbito que se debruçará o presente trabalho.

3. Evolução da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre o ônus da prova em demandas que envolvem a imunidade dos templos de qualquer culto

Conforme se verá ao longo deste capítulo, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal caminhou de um entendimento muito restritivo para um totalmente amplo.

Ainda sob a égide da Constituição de 1946, o Supremo Tribunal Federal, ao interpretar o seu art. 31, inciso V, alínea “b”, através do RE 21.826, julgado em 07.07.1953, determinou que a imunidade dos templos de qualquer culto abrangia tão somente o prédio em que situado o templo. Afirmou ainda que terrenos isolados não poderiam ser considerados templos para fins de incidência da imunidade. Veja-se:

²⁶ DIDIER JR, Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. *Curso de direito processual civil: teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão, precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela*. V. 2. 10. ed. Salvador: Juspodivm, 2015. p. 122.

²⁷ DIDIER JR, Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. *Curso de direito processual civil: teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão, precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela*. V. 2. 10. ed. Salvador: Juspodivm, 2015. p. 123.

A IMUNIDADE ESTATUIDA NO ART. 31,5, LETRA B DA CONSTITUIÇÃO, E LIMITADA, RESTRITA, SENDO VEDADO A ENTIDADE TRIBUTANTE LANÇAR IMPOSTOS SOBRE TEMPLOS DE QUALQUER CULTO, ASSIM ENTENDIDOS A IGREJA, O SEU EDIFÍCIO, E DEPENDÊNCIAS. UM LOTE DE TERRENO, ISOLADO, NÃO SE PODE CONSIDERAR O SOLO DO EDIFÍCIO DO TEMPLO.²⁸

Assim, neste contexto jurisprudencial, ainda não havia muita relevância na discussão sobre o ônus da prova da aplicação de suas rendas, patrimônio e serviços, pois que a controvérsia se cingia apenas em saber se o imóvel era efetivamente utilizado diretamente na celebração do culto.

De fato, não haveria como tal questão ser debatida na interpretação do dispositivo acima referido, uma vez que não há disposição semelhante ao §4º do artigo 150 da Constituição Federal de 1988, na Constituição de 1946.

Com a edição da Constituição Federal de 1988 – que já trazia a previsão do §4º do artigo 150 em sua redação original – a Corte Constitucional passou a ampliar o seu entendimento acerca da imunidade aqui tratada, entendendo que a redação do §4º do artigo 150 da Carta Magna levava a uma interpretação mais ampliativa.

Ressalte-se que, refletindo a controvérsia doutrinária existente (explicitada em tópico anterior do presente trabalho), o julgamento do RE 325.822/SP se deu por maioria, sendo que cinco ministros votaram pela interpretação ampliativa e quatro pela interpretação restritiva.

Tratava o Recurso Extraordinário de apelo para que a imunidade religiosa alcançasse não só os imóveis destinados à celebração do culto religioso, mas também aqueles utilizados para questões administrativas da entidade, para outras atividades ligadas à religião, como centros pastorais, bem como os imóveis locados para arrecadar fundos para arcar com os custos das finalidades essenciais da entidade religiosa.

O então Ministro Relator do referido Recurso Extraordinário, Ilmar Galvão, acompanhado pelos Ministros Carlos Veloso, Sepúlveda Pertence e Ellen Gracie, votou pela corrente restritiva, aduzindo que os precedentes do Supremo Tribunal Federal que ampliavam a imunidade para imóveis não destinados diretamente às finalidades essenciais da entidade, diziam respeito apenas à imunidade dos partidos políticos, entidades sindicais dos trabalhadores e instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos (artigo 150, inciso VI, alínea “c” da Constituição Federal) e não à imunidade religiosa.

²⁸ RE 21826, Relator(a): Min. RIBEIRO DA COSTA, Primeira Turma, julgado em 02/07/1953, DJ 31-12-1953 PP-16099 EMENT VOL-00158-01 PP-00352 ADJ 07-03-1955 PP-00898.

Aduziu ainda o Ministro Relator que, como o §4º do artigo 150 da Constituição Federal se refere às alíneas “b” e “c”, deve ser interpretado, no caso da alínea “b” do dispositivo imunizante apenas “no que couber”.

Dessa forma, se o §4º do art. 150 da Constituição Federal limita a imunidade ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades, no que diz respeito à imunidade dos templos de qualquer culto, deve ser interpretado no sentido de serem imunes apenas os templos e seus anexos, as rendas provenientes de contribuições dos fiéis e os serviços religiosos prestados (por exemplo, a celebração de casamentos), pois apenas estes estariam ligados às finalidades do culto religioso.

Abrindo a divergência, o Ministro Gilmar Mendes, que foi acompanhado pelos Ministros Nelson Jobim, Maurício Corrêa, Moreira Alves, e Marco Aurélio, ressaltou que caso o §4º do artigo 150 da Constituição Federal quisesse que apenas os templos de qualquer culto fossem imunes, sendo a expressão “patrimônio, renda e serviços” direcionada apenas à alínea “c”, não seria preciso repetir tal expressão, eis que ela já se encontra na referida alínea.

Destaque-se trecho do voto do Ministro Gilmar Mendes:

Pois bem. Ao fazer uma leitura compreensiva do texto constitucional, na linha preconizada pelo Moreira Alves, entendo que, de fato, o dispositivo do art. 150, VI, “b”, há de ser lido com o vetor interpretativo do §4º deste mesmo artigo da Constituição. Vê-se, pois, que a letra “b” se refere apenas à imunidade dos “templos de qualquer culto”; a letra “c”, ao “patrimônio renda ou serviços”. Portanto, o disposto do §4º alcança o patrimônio, renda ou serviços dos templos de qualquer culto, em razão da equiparação entre as letras “b” e “c”.²⁹

Assim, por cinco votos a quatro, acabou sendo adotada a interpretação ampliativa do alcance da imunidade dos templos de qualquer culto, restando o Recurso Extraordinário nº 325.822/SP assim ementado:

Recurso extraordinário. 2. Imunidade tributária de templos de qualquer culto. Vedação de instituição de impostos sobre o patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades. Artigo 150, VI, “b” e § 4º, da Constituição. 3. Instituição religiosa. IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados. 4. A imunidade prevista no art. 150, VI, “b”, CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços “relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”. 5. O § 4º do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas “b” e “c” do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas. 6. Recurso extraordinário provido.³⁰

²⁹ RE 325822, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2002, DJ 14-05-2004 PP-00042 EMENT VOL-02151-02 PP-00246.

³⁰ RE 325822, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2002, DJ 14-05-2004 PP-00042 EMENT VOL-02151-02 PP-00246.

Entretanto, embora o referido julgamento tenha sido um marco no estudo da imunidade religiosa, ampliando o seu alcance para todo o patrimônio, renda e serviços da entidade relacionados às suas finalidades – e não apenas para o imóvel destinado à celebração do culto –, não houve debate sobre de que forma seria averiguada a destinação a tais finalidades.

Registre-se que, pelo entendimento anterior, mais restritivo e que, por apertada votação, não prevaleceu perante o Supremo Tribunal Federal, seria muito mais simples essa definição e, em consequência, a fiscalização. Isso porque, pela interpretação restritiva, apenas o local da celebração do culto, o dízimo e o estacionamento anexo, por exemplo, estariam abrangidos pela imunidade. Portanto, a verificação da relação com as finalidades essenciais seria mais facilmente averiguável.

Quando se passou a adotar a corrente ampliativa, criou-se uma nova celeuma: de que forma será analisada a aplicação dos alugueres de todos imóveis pertencentes às instituições religiosas? A quem cabe a produção dessa prova? O questionamento ganha ainda mais relevo quando se pensa nas grandes Igrejas, que possuem vastíssimos patrimônios. Como isso será controlado pelo Fisco?

Não houve, na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, um debate profundo e específico sobre a quem seria atribuído o ônus de provar a destinação do patrimônio, renda e serviços às finalidades essenciais das entidades religiosas.

O Supremo Tribunal Federal limitou-se a aplicar, analogicamente, o entendimento firmado para o caso das entidades de assistência social, bem como da imunidade recíproca das autarquias.

Para essas entidades, o Supremo Tribunal Federal sempre teve o entendimento de que, uma vez reconhecida a imunidade tributária, há uma presunção relativa de aplicação do patrimônio, renda e serviços às suas finalidades essenciais.

O referido entendimento vem sendo estendido às entidades religiosas, como é possível perceber da ementa do ARE 800395 AgR:

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. *IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DE TEMPLOS RELIGIOSOS*. IPTU. IMÓVEL VAGO. DESONERAÇÃO RECONHECIDA. O Supremo Tribunal Federal consolidou o entendimento de que *não cabe à entidade religiosa demonstrar que utiliza o bem de acordo com suas finalidades institucionais. Ao contrário, compete à Administração tributária demonstrar a eventual trestinação do bem gravado pela imunidade*. Nos termos da jurisprudência da Corte, a imunidade tributária em questão alcança não

somente imóveis alugados, mas também imóveis vagos. Agravo regimental a que se nega provimento.³¹ (grifou-se)

Faltou, porém, discussões acerca das especificidades de cada uma das imunidades subjetivas. De fato, no precedente citado, o Ministro Relator, Luis Roberto Barroso, ao proferir o seu voto no sentido de caber à Administração a demonstração do desvio do bem que seria agraciado pela imunidade, limitou-se a fazer referência a julgados relativos à imunidade das entidades de assistência social.

Com efeito, esse entendimento tem sido reproduzido tanto pelo Superior Tribunal de Justiça, quanto pelos Tribunais, estaduais e federais, locais.

Dessa forma, conclui-se que, tendo em vista o acolhimento pela Corte Constitucional da corrente ampliativa da imunidade dos templos de qualquer culto, seria necessário também um debate para definir a quem seria cabível o ônus da prova da destinação do bem às finalidades essenciais da entidade religiosa, cuja imunidade possui peculiaridades que mereciam uma argumentação específica, o que não foi feito pelo Supremo Tribunal Federal, que decidiu pela aplicação de entendimento já existente, mas que não considera tais especificidades.

4. Necessidade de revisão do entendimento do Supremo Tribunal Federal

Como visto, o entendimento acerca de a quem cabe a demonstração da tredestinação do patrimônio, renda e serviços tem sido aplicado indistintamente a qualquer imunidade que seja condicionada à aplicação de seu patrimônio, renda e serviços às finalidades essenciais da entidade imune, quais sejam, a imunidade recíproca das autarquias e das fundações (artigo 150, §2º, da Constituição Federal); partidos políticos, entidades sindicais dos trabalhadores, instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos e templos de qualquer culto (artigo 150, §4º da Constituição Federal).

Entretanto, tanto a imunidade das autarquias e fundações, quanto a dos partidos políticos, entidades sindicais dos trabalhadores, instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, possuem especificidades que podem justificar a orientação jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal.

³¹ ARE 800395 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 28/10/2014, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-224 DIVULG 13-11-2014 PUBLIC 14-11-2014.

Em primeiro lugar, no que diz respeito às autarquias e fundações, é preciso lembrar que os gastos destas entidades são plenamente vinculados a um orçamento, que é instituído por lei ordinária, na forma do que dispõe o artigo 165, §5º, inciso I, da Constituição Federal.

Assim, a aplicação do patrimônio e rendas dessas entidades tem presunção que decorre diretamente da lei, uma vez que é esta quem determina onde será aplicado, por exemplo, a renda proveniente de uma concessão de uso de imóvel pertencente a uma autarquia.

Além disso, as entidades públicas estão sujeitas a diversos sistemas de controle interno e externo, o que justifica ser do Fisco o ônus da prova.

Por outro lado, os partidos políticos, entidades sindicais dos trabalhadores, instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, precisam, por determinação constitucional, preencher requisitos previstos em lei complementar para gozarem da imunidade tributária (artigo 150, VI, alínea “c”, parte final c/c artigo 146, inciso II, ambos da Constituição Federal).

Com efeito, atualmente tais requisitos estão previstos no artigo 14 do Código Tributário Nacional, quais sejam: (i) não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (ii) aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; e (iii) manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Destarte, abstraindo-se a possibilidade de fraudes, com a vedação da distribuição de lucro e a obrigatoriedade de aplicar os recursos integralmente no país e na manutenção dos seus objetivos institucionais, em tese, toda a renda será reinvestida para as finalidades essenciais das entidades referidas.

Ademais, o fato de serem obrigadas a manter livros com a escrituração de suas receitas e despesas faz com que a fiscalização seja muito mais eficiente, permitindo-se a averiguação da aplicação do patrimônio da entidade imune.

Entretanto, não há nada que justifique a presunção da aplicação do patrimônio, renda e serviços em relação aos templos de qualquer culto, pois eles não são obrigados a manterem escrituração detalhada de suas receitas e despesas, não têm vedação de distribuição de lucros e, muito menos, têm suas despesas vinculadas à lei.

Dessa forma, quanto à imunidade religiosa, faz-se necessário um debate mais aprofundado sobre a quem deve ser atribuído o ônus da prova da aplicação de seu patrimônio, renda e serviços, devendo o entendimento do Supremo Tribunal Federal ser revisto.

4.1. A teleologia do art. 150, §4º da Constituição Federal de 1988

O parágrafo 4º do artigo 150 da Constituição Federal, ao restringir a imunidade tributária dos templos de qualquer culto às suas finalidades essenciais, teve por finalidade impedir que, a pretexto de se proteger a liberdade de crença, a fé fosse utilizada como meio de esquivar-se do dever constitucional de pagar tributos, imposto pela própria Constituição Federal:

(...) ninguém ousará negar que a Constituição Federal consagra um dever fundamental, ainda que implícito, de pagar tributos, mesmo que nenhuma norma o diga expressamente, pois tal dever é inerente à consecução dos objetivos impostos ao Estado pelo constituinte e à criação e custeio de todo o aparato estatal para a tutela dos direitos e proteção da dignidade da pessoa humana.³²

Por outro lado, para além do dever constitucional de pagar tributos, deve ser ressaltado que o §4º do artigo 150 da Constituição Federal visa à proteção também da livre concorrência, princípio da ordem econômica expresso na Carta Magna.

Dessa forma, as atividades econômicas que, porventura, sejam exercidas pelas entidades imunes citadas no parágrafo quarto, e cuja renda não seja destinada às suas finalidades essenciais, não gozam da imunidade conferida pela constituição, porque não haverá outro direito fundamental em jogo que justifique a mitigação da livre concorrência.

4.2. A prova diabólica imposta ao fisco e a maior facilidade da entidade na produção da prova

A prova diabólica é habitualmente relacionada pela doutrina com a prova de fatos negativos, ou seja, a prova de que o fato alegado não ocorreu. De fato, tal prova, na maioria dos casos é de difícil produção. Como provar que alguém nunca esteve em determinado lugar?

É o caso, por exemplo, de IPTU incidente sobre imóvel pertencente à determinada entidade imune, mas que se encontra locada a terceiros. Para o lançamento do referido imposto, a Administração Tributária precisa comprovar que a renda proveniente dos alugueres não está sendo aplicada nas finalidades essenciais da entidade.

³² CUNHA, Sérgio Pimentel Borges da. *Moralidade Tributária*. Dissertação (Mestrado em Direito Público) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, 2003. p. 28.

Ora, como comprovar uma não aplicação, ou seja, um fato negativo? Essa é uma prova difícilíssima de ser produzida. O que não ocorre com a demonstração, pela entidade, de que o valor está sendo aplicado nas finalidades essenciais.

De outro lado, deve ser observado que, nem sempre, a prova diabólica irá se identificar apenas com fatos negativos:

Sucedem que nem toda prova diabólica se refere a fato negativo – basta pensar, por exemplo, que nem sempre o autor terá acesso à documentação que corrobora a existência de um vínculo contratual (fato positivo), em sede de uma ação revisional. E nem todo fato negativo é impossível de ser provado, demandando prova diabólica, conforme se verá no próximo item (ex.: certidões negativas emitidas por autoridade fiscal).³³

Por vezes, a produção de determinada prova fica a cargo de uma das partes, que não tem condições de produzi-la, enquanto poderia ser facilmente produzida pela outra parte, o que classifica a prova como unilateralmente diabólica:

Pode ser, no entanto, que a prova seja insuscetível de ser produzida por aquele que deveria fazê-lo, de acordo com a lei, mas apta a ser realizada pelo outro. Nessa hipótese, caso as próprias partes não tenham convencionado validamente a distribuição do ônus da prova de modo diverso ao estabelecido pelo legislador, poderá o juiz distribuí-lo dinamicamente, caso a caso, na fase de saneamento ou instrutória – em tempo de o onerado dele desincumbir-se (...)
É o caso da prova unilateralmente diabólica, isto é, impossível (ou extremamente difícil) para uma das partes, mas viável para a outra.³⁴

É nesta seara que se insere a discussão do ônus da prova atribuído ao Fisco acerca da relação do patrimônio, renda e serviços das entidades religiosas às suas finalidades essenciais.

Por certo, que esta não é uma prova impossível de ser produzida. Entretanto, ela se mostra unilateralmente diabólica, pois enquanto o Fisco necessita de um esforço hercúleo para comprovar a não aplicação do patrimônio das referidas entidades às suas finalidades essenciais, para esta isto é facilmente demonstrável.

É possível que se pense que o Fisco tem poder fiscalizatório, bastando que coloque a entidade sob fiscalização para averiguar a aplicação às finalidades essenciais.

³³ DIDIER JR, Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. *Curso de direito processual civil: teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão, precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela*. V. 2. 10. ed. Salvador: Juspodivm, 2015. p. 115.

³⁴ DIDIER JR, Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. *Curso de direito processual civil: teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão, precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela*. V. 2. 10. ed. Salvador: Juspodivm, 2015. p. 115.

Entretanto, conforme se viu em tópico anterior, as entidades religiosas não possuem a obrigação de obedecer a requisitos impostos por lei complementar, a imunidade tributária a elas constitucionalmente concedida é incondicionada.

Nesse sentido, elas não têm a obrigação, ao contrário das instituições de assistência social, de manterem livros fiscais revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão, com a escrituração de suas receitas e despesas.

Como existe a presunção em favor da entidade religiosa, esta não precisa se preocupar em manter uma documentação contábil em ordem. O que ocorre, em verdade, é que por vezes a contabilidade é incipiente ou, até mesmo, inexistente.

Nesse sentido, torna-se difícil, se não impossível, uma fiscalização sobre documentos insuficientes, que, por vezes, nem sequer existem.

Pode-se questionar que a simples atribuição do ônus da prova ao Fisco não agride seu direito à ampla defesa e ao contraditório, pois ele poderia ingressar em juízo e requerer perícia contábil. Refuta-se tal afirmativa com um argumento de cunho procedimental.

De fato, quando o Supremo Tribunal Federal ainda não tinha o entendimento no sentido da presunção em favor da entidade religiosa, o Fisco lançava regularmente o tributo e esperava a entidade discutir o lançamento em juízo, por meio de ação anulatória ou embargos à execução fiscal, caso já tivesse sido ajuizada a execução fiscal correspondente.

Com este rito, era possível o pedido de perícia contábil, o que facilitava a produção da prova.

Ocorre que, com a presunção em favor da entidade imune, estas passaram a não mais discutir o lançamento em ação anulatória e embargos à execução fiscal, mas sim em exceção de pré-executividade, que não comporta dilação probatória.

O Superior Tribunal de Justiça tem aceitado o manejo de exceção de pré-executividade no caso, pois entende que, como a Fazenda é quem tem o ônus de provar o desvio de patrimônio das finalidades essenciais da entidade imune, caberia a ela apresentar previamente a prova. Veja o que restou ementado no Recurso Especial nº 1.698.305/RJ³⁵:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. OFENSA AO ART. 1.022 DO CPC/2015 NÃO CONFIGURADA. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. RECONHECIMENTO DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE. DESNECESSIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA. ALEGAÇÃO DE DESVIO DE FINALIDADE. ART. 333, II, DO CPC/1973. ÔNUS DO ENTE MUNICIPAL.

³⁵ REsp 1698305/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/11/2017, DJE 19/12/2017.

1. No que se refere à alegada afronta ao disposto no art. 1.022 do CPC/2015, o julgado recorrido não padece de nenhum dos vícios elencados no referido dispositivo legal, porquanto decidiu fundamentadamente a quaestio trazida à sua análise, não podendo ser considerado nulo tão somente porque contrário aos interesses da parte. 2. O STJ entende que a imunidade tributária, comprovada de plano, pode ser suscitada em exceção de pré-executividade, por não exigir para a verificação do direito do executado a dilação probatória.

3. Sendo a recorrida entidade assistencial, de acordo com o art. 150, inciso VI, alínea "c", da CF/1988, há presunção relativa de que seu patrimônio é revertido para as suas finalidades essenciais.

Assim é que caberia à Fazenda Pública, nos termos do artigo 333, inciso II, do CPC, apresentar prova de que o terreno em comento estaria desvinculado da destinação institucional.

3. Recurso Especial não provido.³⁶

O entendimento também tem sido seguido no âmbito dos tribunais locais³⁷

Dessa forma, seja pela impossibilidade de fiscalização diretamente na entidade, seja pela impossibilidade de ser requerida a perícia contábil em juízo, pelas razões aqui expostas, tem-se que a prova do desvio da aplicação do patrimônio, renda e serviços das entidades religiosas, por parte do fisco tem se mostrado impossível de ser produzida.

Assim, poderia se cogitar, inclusive, de uma violação ao direito fundamental ao devido processo legal, à ampla defesa e ao contraditório, garantias fundamentais previstas nos incisos LIV e LV do artigo 5º da Constituição Federal.

Nesta seara, alguns poderiam questionar se os direitos fundamentais, por terem surgido como uma forma de limitar o poder estatal, poderiam ser titularizados por pessoas jurídicas de direito público.

Para rechaçar tal questionamento, confira-se as lições de Paulo Gustavo Gonet Branco:

Novamente, aqui, uma resposta negativa absoluta não conviria, até por força de alguns desdobramentos dos direitos fundamentais do ponto de vista da sua dimensão objetiva. Tem-se admitido que as entidades estatais gozam de direitos procedimentais. Essa lição de Hesse, que a ilustra citando o direito de ser ouvido em juízo e o direito à igualdade de armas – que o STF afirmou ser prerrogativa, também, da acusação pública, no processo penal – e o direito à ampla defesa.³⁸

³⁶ Embora o precedente trate de entidades de assistência social, conforme já visto, o STF acabou por equiparar as duas hipóteses, entendendo que a entidade religiosa também tem a seu favor a presunção de que seu patrimônio é revertido para as suas finalidades essenciais.

³⁷ A título de exemplo: (i) no Rio de Janeiro – Apelações nº 0430488-74.2014.8.19.0001; nº 0445305-46-2014.8.19.0001; e nº 0163138-19.2015.8.19.0001; (ii) Em Minas Gerais: Agravo de Instrumento nº 0476240-35.2017.8.13.0000; (iii) Em Santa Catarina: Agravo de Instrumento nº 015171272-2015.8.24.0000.

³⁸ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet Branco. *Curso de direito constitucional*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 173.

Sendo os direitos aqui tratados, típicos direitos procedimentais, não restam dúvidas da sua titularidade pelo Estado.

Dessa maneira, tem-se que a prova diabólica imposta ao fisco, conjugada com a maior facilidade de produção da prova pela entidade imune e com a aceitação de apresentação de exceção de pré-executividade pelo Superior Tribunal de Justiça, acaba por violar o direito à ampla defesa e ao contraditório da Administração.

4.3. O esvaziamento do comando constitucional previsto no §4º do art. 150 da Constituição Federal de 1988

Como se sabe, as normas constitucionais são doutrinariamente divididas entre regras e princípios. Estes podem ser classificados como normas com teor mais abstrato, com pouca densidade normativa. Por isso, para serem aplicados, necessitam de alguma medida concretizadora por parte do legislador, do Poder Judiciário ou da Administração.³⁹

Neste contexto é que surge uma das principais críticas à Constituição Federal de 1988, que é justamente a sua pouca efetividade, notadamente no que diz respeito às normas constitucionais com pouca densidade normativa.

Tal dificuldade de efetivação, no entanto, não deveria existir no que diz respeito às normas constitucionais que possuem natureza de regra, ou seja, com aplicação que se faz através de um silogismo básico, sendo facilmente identificável se é aplicável ou não ao caso concreto.

O §4º do artigo 150 da Constituição Federal, dispositivo que prevê os requisitos para o gozo da imunidade dos templos de qualquer culto, possui esta natureza: ou o patrimônio, a renda e os serviços estão relacionados com as finalidades essenciais da entidade, caso em que esta gozará de imunidade tributária; ou não estão, caso em que não haverá imunidade.

Destarte, ignorar uma norma constitucional que possui natureza de regra, como é o caso da norma em comento, seria conferir ainda menos – e de forma mais gravosa –, efetividade à Constituição Federal de 1988.

Na hipótese em questão, transferir o ônus probatório da aplicação do patrimônio dessas entidades às suas finalidades essenciais, como visto, é esvaziar quase que por completo o conteúdo da norma, pois que a Fazenda Pública não tem condições de averiguar tal fato.

³⁹ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet Branco. *Curso de direito constitucional*, cit., p. 173.

Dessa maneira, as cortes do país deveriam ser mais sensíveis para perceber que a verificação dos requisitos do art. 150, §4º, da Constituição Federal passa pela necessidade de as próprias entidades produzirem prova de que os atendem, caso contrário o dispositivo constitucional nunca terá a efetividade pretendida pelo constituinte originário, transformando-se em verdadeira letra morta.

5. Reação legislativa: o caminho próprio para a regulamentação da distribuição do ônus da prova

Tradicionalmente, diz-se que a última palavra acerca da interpretação da Constituição Federal pertence ao Supremo Tribunal Federal. Entretanto, com a ascensão da teoria dos diálogos institucionais, fala-se em “última palavra provisória” do Supremo Tribunal Federal.

Isso porque, pela teoria acima citada, o Poder Legislativo poderia legislar em sentido diametralmente oposto ao que já decidido pela Corte Constitucional de determinado país, que, por sua vez, poderia superar essa norma por meio de uma nova interpretação e assim por diante.

Sobre a teoria dos diálogos institucionais na realidade brasileira, confira o que Bernardo Gonçalves Fernandes aduz:

No caso brasileiro, por exemplo, o STF, conforme nossa Constituição, detém a última palavra na interpretação da Constituição. Entretanto, mesmo depois da declaração de inconstitucionalidade de uma lei, nada impede que o parlamento responda, reaja, e desafie a posição do STF. Lembramos que o legislador não está vinculado na sua função típica de legislar à decisão do STF. Com isso, o legislador pode produzir uma lei de conteúdo idêntico a que o STF declarou inconstitucional (superação legislativa). Teremos aí uma nova rodada de debates.⁴⁰

Nesse sentido, a nova lei, contrária à posição do Supremo Tribunal Federal, abriria novamente a possibilidade do debate jurisprudencial, que deverá levar em consideração o novo contexto fático e social em que a norma estará inserida, bem como os novos argumentos levantados pelos sujeitos do processo (subjetivo e objetivo).

⁴⁰ FERNANDES, Bernardo Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. 9 ed. Salvador: Juspodivm, 2017. p. 1605-1606.

Assim, a teoria dos diálogos institucionais “acaba por ser um mecanismo de fomento da democracia e da legitimidade das instituições que no íter dessa tensão (embate) ao invés de enfraquecerem podem se fortalecer reciprocamente”.⁴¹

Nesta toada é que se insere a denominada reação legislativa, que irá gerar a reversão jurisprudencial sobre a interpretação de determinada norma constitucional.

A reação legislativa poderá se dar tanto por norma infraconstitucional, quanto por emenda constitucional. Ressalte-se que, caso a reversão se dê por emenda constitucional, esta somente poderá ser declarada inconstitucional por violação aos limites do poder constituinte derivado reformador, ou seja, por violação ao artigo 60 da Constituição Federal.

Já se a reação legislativa se der por lei infraconstitucional, como uma lei ordinária ou uma lei complementar, tal norma nascerá com presunção de inconstitucionalidade, cabendo ao próprio legislador um ônus argumentativo maior perante o Supremo Tribunal Federal.⁴²⁴³

Dessa forma, tendo em vista a jurisprudência já consolidada nos tribunais superiores acerca do ônus da prova da reversão do patrimônio renda e serviços das entidades religiosas, conclui-se que o caminho que poderá lograr êxito na reversão jurisprudencial é a reação legislativa.

5.1. Espécie legislativa adequada à reversão jurisprudencial proposta

Visto que será necessário que a mudança da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal se dê via Poder Legislativo, resta enfrentar qual a espécie legislativa deverá ser editada para tanto.

O artigo 146, inciso II, da Constituição Federal impõe que as limitações constitucionais ao poder de tributar sejam regulamentadas via lei complementar. É por essa razão, por exemplo, que os requisitos para o gozo da imunidade das entidades previstas na

⁴¹ FERNANDES, Bernardo Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*, cit., p. 1606.

⁴² FERNANDES, Bernardo Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*, cit., p. 1608.

⁴³ Esse também foi o entendimento do Supremo Tribunal Federal no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5105, ocasião em que assentou que “a legislação infraconstitucional que colida frontalmente com a jurisprudência (leis *in your face*) nasce com presunção *ius tantum* de inconstitucionalidade, de forma que caberá ao legislador ordinário o ônus de demonstrar, argumentativamente, que a correção do precedente faz-se necessária, ou, ainda, comprovar, lançando mão de novos argumentos, que as premissas fáticas e axiológicas sobre as quais se fundou o posicionamento jurisprudencial não mais subsistem, em exemplo acadêmico de mutação constitucional pela via legislativa.” (ADI 5105, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 01/10/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-049 DIVULG 15-03-2016 PUBLIC 16-03-2016.)

alínea “c” do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal devem estar previstas em lei complementar, muito embora o dispositivo constitucional fale apenas em lei.

Assim, em primeiro lugar, a lei ordinária deve ser de imediato descartada, pois que qualquer regulamentação referente às limitações constitucionais ao poder de tributar, como é o caso das imunidades, deve ser veiculada via lei complementar.

Da mesma forma, as medidas provisórias não se prestam a esse fim, uma vez que, além de não haver urgência – embora haja relevância -, a Constituição, em seu artigo 62, §1º, inciso III, veda o uso da medida provisória sobre matéria reservada à lei complementar.

Dessa maneira, pode-se imaginar que o caminho mais adequado para a reação legislativa aqui proposta é a edição de lei complementar impondo a obrigação acessória de manutenção de livros fiscais revestidos de formalidades que facilitem a fiscalização, à semelhança do que ocorre com as entidades imunes da alínea “c” do artigo 150 da Constituição Federal.

Entretanto, em uma interpretação sistemática da Constituição Federal, tal ideia não seria facilmente sustentável. Isso porque, para a imunidade dos templos de qualquer culto, não foram exigidos quaisquer requisitos para o seu gozo, enquanto que para as entidades da alínea “c”, o dispositivo constitucional foi expresso ao remeter à lei os requisitos necessários ao gozo.

Da mesma forma, a imunidade das entidades de assistência social quanto às contribuições especiais para a Seguridade Social, prevista no artigo 195, §7º, da Constituição Federal também está constitucionalmente vinculada ao atendimento de requisitos previstos em lei.

Deste modo, seria necessário um esforço argumentativo muito grande para justificar a implementação de requisitos previstos em norma infraconstitucional. De fato, quando quis, o legislador constituinte o fez expressamente, podendo ser entendida a falta da remissão à lei como um silêncio eloquente do constituinte.

Assim, o que melhor e de forma mais segura se adequa ao objetivo aqui proposto, é a edição de emenda constitucional que imponha o ônus da prova do previsto no §4º do artigo 150 da Constituição Federal diretamente às entidades religiosas.

5.2. Necessidade de cautela para não impor restrição tendente a abolir a própria imunidade

Como se sabe, as imunidades são consideradas cláusulas pétreas, seja por protegerem e promoverem um direito fundamental, que é o caso aqui tratado, seja por protegerem algum outro valor constitucional fundamental, a exemplo da imunidade recíproca, que visa à proteção do princípio federativo.

Nesse sentido, deve-se ter cautela para não editar emenda constitucional que seja tendente a abolir tais valores. É dizer: não se pode cogitar de restrição ao gozo da imunidade que toque no núcleo essencial da imunidade.

Destarte, tendo em vista que quando a constituição quis condicionar o gozo das imunidades aos requisitos previstos em lei, ela o fez de maneira expressa, não parece ser a melhor solução a simples inclusão de expressão semelhante ao contido na alínea “c” do inciso VI do artigo 150 da Constituição na alínea “b” do mesmo dispositivo.

Isso porque isto poderia ser interpretado como uma carta branca ao legislador infraconstitucional para limitar a imunidade religiosa o que, em última análise, poderia restringir o próprio direito fundamental à liberdade de crença.

Parece uma melhor solução a edição de simples emenda constitucional em que se inclua um novo parágrafo que diga tão somente que caberá a entidade imune a demonstração do previsto no §4º do artigo 150 da Constituição Federal caberá à entidade imune.

Aqui, não se estará propriamente criando um novo requisito ao gozo da imunidade, mas apenas esmiuçando um requisito que já existe: a vinculação do patrimônio, renda e serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades imunes.

Nesta seara, poder-se-ia, aqui sim, remeter à lei a forma como isso se dará, uma vez que o espaço de conformação do legislador estará muito diminuído, limitando-se à regulamentação de um único elemento, qual seja o ônus da prova.

5.3. A dificuldade política na aprovação da norma regulamentadora

Concluído que a melhor saída seria a edição de uma emenda constitucional, cabe enfrentar os possíveis entraves políticos para a aprovação desta emenda.

Conforme o artigo, 60, §2º, da Constituição Federal, as propostas de emenda constitucional dependem de aprovação em dois turnos, por três quintos dos votos dos membros de cada casa do Congresso Nacional, em cada um deles.

Isto, por si só, já é um entrave significativo para a aprovação de qualquer emenda constitucional. Pensar em uma emenda constitucional que envolva valor tão caro à sociedade brasileira, como é a liberdade religiosa, faz com que a dificuldade política cresça ainda mais.

Embora não se vislumbre propriamente uma restrição significativa, a ponto de tocar o núcleo essencial do direito de crença, uma vez que somente se estará concretizando o que a própria constituição já diz, também não se ignora o peso político que tem a discussão aqui proposta.

Basta pensar que somente de católicos (53%) e evangélicos (14,6%) chega-se a um percentual de mais de 67% dos membros da Câmara dos Deputados que se declaram praticantes de alguma religião.⁴⁴

No Congresso, como um todo, pelo menos 15% dos membros declaram-se evangélicos⁴⁵.

Por óbvio que o fato de um congressista se declarar praticante de alguma religião não significa que ele necessariamente irá ser contra a eventual proposta de emenda que aqui se sugere. Entretanto, não deve ser ignorado este fato, é um fator que tem o condão de embarçar a própria discussão.

Assim, embora esta, salvo melhor juízo, seja a melhor solução para o problema exposto no presente trabalho, há ainda obstáculo de natureza política a ser enfrentado.

6. Conclusão

A imunidade dos templos de qualquer culto, por ter especificidades em relação às demais imunidades subjetivas, não pode ser com estas equiparadas em todos os aspectos.

Assim, no que diz respeito ao ônus da prova da reversão do patrimônio, renda e serviços das entidades religiosas, não basta buscar na antiga jurisprudência já consolidada quanto às demais entidades imunes a resposta, pois estas estão sujeitas a requisitos e fiscalização especial que não são impostos às entidades religiosas.

⁴⁴ *Maioria na Câmara se declara católica; número de evangélicos cresce*. G1, 2018. Disponível em: <<https://g1.globo.com/politica/noticia/2018/11/27/maioria-na-camara-se-declara-catolica-numero-de-evangelicos-cresce.ghtml>>. Acesso em 22.09.2019.

⁴⁵ MARINI, Luisa; CARVALHO, Ana Luisa de. *Renovada, bancada evangélica chega com mais força no próximo Congresso*. Congresso em foco, 2018. Disponível em <<https://congressoemfoco.uol.com.br/legislativo/renovada-bancada-evangelica-chega-com-mais-forca-no-proximo-congresso/>>. Acesso em 22.09/2019.

De fato, quanto às entidades previstas no artigo 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição Federal, estas devem cumprir requisitos perante o Fisco para que possam gozar da imunidade que lhes é concedida, enquanto as autarquias e as fundações públicas são submetidas a sistemas de controle externo e interno próprios das entidades da administração pública. Essas especificidades tornam a fiscalização possível e são capazes de justificar o entendimento consolidado do Supremo Tribunal Federal para essas entidades.

Por outro lado, como se viu, ao tornar presumida a reversão do patrimônio das entidades religiosas às suas finalidades essenciais, tornou-se, também, extremamente difícil a produção da prova em sentido contrário, inclusive em juízo. Isso porque as entidades religiosas passaram a se utilizar do instrumento da exceção de pré-executividade, que não admite a dilação probatória.

Dessa forma, não restam dúvidas que tal entendimento fez com que o comando do artigo 150, §4º da Constituição Federal se tornasse letra morta, sendo necessária uma modificação, sob pena de continuar negando efetividade à referida regra constitucional.

Como a jurisprudência dos Tribunais superiores já se encontra plenamente consolidada, não se vislumbra uma modificação desse entendimento pelas vias judiciais.

Deste modo, resta ainda a via legislativa, em atenção à teoria dos diálogos institucionais, como forma de reverter essa jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que, como visto, possui apenas a “última palavra provisória”, sendo a emenda constitucional a espécie legislativa mais adequada ao propósito aqui debatido.

Resta, no entanto, a superação da dificuldade política na aprovação de uma emenda constitucional (que possui quórum de aprovação supermajoritário) que trate de tema tão caro à sociedade brasileira, embora não se vislumbre propriamente uma nova restrição ao direito de crença, mas sim a especificação de uma restrição já constante do texto constitucional original.

Ainda assim, insiste-se que a reversão desse entendimento jurisprudencial acerca da hipótese aqui tratada é tema que se impõe, sob pena de tornar letra morta regra constitucional expressa.

Referências.

AGUIAR, Elisangela Martins; TRANNIN, Maria Cecilia. *A imunidade tributária aos templos de qualquer culto e o esvaziamento da função social*. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 16, n. 91, p. 89-118, jan./fev. 2018. Disponível em: <

https://www.bidforum.com.br/bidBiblioteca_periodico_telacheia_pesquisa.aspx?i=249552&p=4>. Acesso em: 12.09.2019.

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquemático*. 10. ed. rev. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2016.

BALEEIRO, Aliomar. *Imunidades e isenções tributárias*. In: TRAVASSOS, Nelson Palma; ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber (orgs.). *Revista de Direito Tributário*, Vol. I. Revista dos Tribunais: São Paulo, 1977.

BRASIL. *Código Civil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm> Acesso em: 15.06.2019.

BRASIL. *Código de Processo Civil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm> Acesso em: 23.08.2019.

BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm> Acesso em: 23.08.2019.

BRASIL. *Constituição dos Estados Unidos do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm> Acesso em: 12.06.2019.

BRASIL. *Constituição Federal*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm> Acesso em: 25.06.2018.

BRASIL. *Superior Tribunal de Justiça*. STJ - REsp 1698305/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/11/2017, DJe 19/12/2017. Disponível em <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=201702355350>. Acesso em 25.07.2019.

BRASIL. *Supremo Tribunal Federal*. STF - ADI 5105, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 01/10/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-049 DIVULG 15-03-2016 PUBLIC 16-03-2016.). Disponível em <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur342540/false>>. Acesso em 22.09.2019.

BRASIL. *Supremo Tribunal Federal*. STF - ARE 800395 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 28/10/2014, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-224 DIVULG 13-11-2014 PUBLIC 14-11-2014. Disponível em <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur284702/false>>. Acesso em 08.07.2019.

BRASIL. *Supremo Tribunal Federal*. STF - RE 21826, Relator(a): Min. RIBEIRO DA COSTA, Primeira Turma, julgado em 02/07/1953, DJ 31-12-1953 PP-16099 EMENT VOL-00158-01 PP-00352 ADJ 07-03-1955 PP-00898. Disponível em <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur136186/false>>. Acesso em 08.07.2019.

BRASIL. *Supremo Tribunal Federal*. STF - RE 325822, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2002, DJ

14-05-2004 PP-00042 EMENT VOL-02151-02 PP-00246. Disponível em <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur96910/false>>. Acesso em 08.07.2019.

CALIENDO, Paulo; BOHN, Ana Cecília Elvas. *Imunidade tributária de templos de qualquer culto: algumas notas sobre as recentes decisões no STF*. Interesse Público – IP, Belo Horizonte, ano 17, n. 89, p. 209-224, jan./fev. 2015. Disponível em: <https://www.bidforum.com.br/bidBiblioteca_periodico_telacheia_pesquisa.aspx?i=231023&p=16> Acesso em: 12.08.2019

CÂMARA, Alexandre Freitas. *O novo Processo Civil Brasileiro*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 28. Ed. São Paulo: Saraiva.

Côelho, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

CUNHA, Sérgio Pimentel Borges da. *Moralidade Tributária*. Dissertação (Mestrado em Direito Público) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, 2003.

CURY, Augusto Jorge. *Ônus da prova e sua inversão no novo direito processual civil*. Curitiba: Juruá, 2015.

DIDIER JR, Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. *Curso de direito processual civil: teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão, precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela*. V. 2. 10. ed. Salvador: Juspodivm, 2015.

FERNANDES, Bernardo Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. 9 ed. Salvador: Juspodivm, 2017.

FILHO, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva. *A imunidade das instituições religiosas*. Revista Fórum de Direito Tributário RFDT Belo Horizonte, n. 27, ano 5 Maio / Junho 2007 Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCtd=40967>>. Acesso em: 10.06.2018

LOURENÇO, Haroldo. *Teoria Dinâmica do ônus da Prova no novo CPC*. São Paulo: Método, 2015.

Maioria na Câmara se declara católica; número de evangélicos cresce. *G1*, 2018. Disponível em: <<https://g1.globo.com/politica/noticia/2018/11/27/maioria-na-camara-se-declara-catolica-numero-de-evangelicos-cresce.ghml>>. Acesso em 22.09.2019.

MARINI, Luisa; CARVALHO, Ana Luisa de. Renovada, bancada evangélica chega com mais força no próximo Congresso. *Congresso em foco*, 2018. Disponível em <<https://congressoemfoco.uol.com.br/legislativo/renovada-bancada-evangelica-chega-com-mais-forca-no-proximo-congresso/>>. Acesso em 22.09.2019

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet Branco. *Curso de direito constitucional*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

NEVES, Daniel Amorim Assumpção. *Manual de direito processual civil – volume único*. 10. ed. Salvador: JusPoduivm, 2018.

Paulsen, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

RAMOS, Vitor de Paula. *Ônus da prova no processo civil: do ônus a dever de provar*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

SAQUES, Valéria. *Imunidade religiosa: parecer PGFN/CAT nº 2.137/2010*. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 11, n. 56, mar./abr. 2012. Parecer. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=78883>>. Acesso em: 25.08.2019.

SOLLER, Fabrício. *A Imunidade Tributária dos Templos de Qualquer Culto _ por uma Revisão da Posição do STF*. Revista Fórum de Direito Tributário RFDT Belo Horizonte, n. 12, ano 2 Novembro / Dezembro 2004 Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=14014>>. Acesso em: 08.07.2019.

TORRES, Ricardo Lobo. As Imunidades Tributárias e os direitos humanos: Problemas de Legitimação. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord). *Tratado de Direito Constitucional Tributário: Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005.

Torres, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.

Torres, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito constitucional financeiro e tributário – os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.