REVISTA TÓPICOS
ISSN 2965-6672 | Qualis A2

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO: VIABILIDADE JURÍDICO-CONSTITUCIONAL DA ISENÇÃO DE ICMS SOBRE ENERGIA ELÉTRICA EM RONDÔNIA

TAX IMMUNITY OF TEMPLES OF ANY CULT: LEGAL-CONSTITUTIONAL FEASIBILITY OF ICMS EXEMPTION ON ELECTRIC ENERGY IN RONDÔNIA

Ciências Sociais Aplicadas • 15/11/2026

REGISTRO DOI: 10.70773/revistatopicos/794609947

Wagner José da Silva Galvão[1]

Vera Mônica Queiroz Fernandes Aguiar[2]

RESUMO

O artigo examina a viabilidade jurídica de desonerar o ICMS incidente sobre a energia elétrica consumida por templos de qualquer culto em Rondônia. O problema é identificar os requisitos capazes de evitar os vícios que invalidaram duas leis estaduais. A pesquisa é qualitativa, bibliográfica e documental, com análise da Constituição, da legislação tributária, da ADI 5.816 no STF, da ADI 0805523-05.2022.8.22.0000 no TJRO e de experiências estaduais comparadas. Os resultados mostram que a imunidade dos templos não afasta automaticamente o ICMS suportado como contribuinte de fato; a desoneração exige benefício fiscal estadual. A Lei 4.012/2017 foi invalidada pela ausência de estimativa de impacto orçamentário e financeiro. Na Lei 5.311/2022, o estudo existente não abrangia a hipótese aprovada. Conclui-se que uma nova proposta depende de estimativa aderente ao texto legal, compatibilidade fiscal, definição objetiva dos beneficiários e procedimento operacional verificável. A transição da reforma tributária delimita a duração útil da solução.

Palavras-chave: Imunidade tributária; templos de qualquer culto; ICMS; energia elétrica; Rondônia.

ABSTRACT

This article examines the legal feasibility of relieving the ICMS burden on electricity consumed by places of worship in Rondônia, Brazil. It asks which requirements could prevent the defects that invalidated two state laws. The study uses qualitative, bibliographic and documentary research, analyzing constitutional and tax rules, the Brazilian Supreme Court decision in ADI 5.816, the Rondônia Court of Justice decision in ADI 0805523-05.2022.8.22.0000, and selected state legislation. The findings indicate that the tax immunity of religious entities does not automatically remove ICMS

passed on to them as final consumers. Relief requires a properly designed state tax benefit. Law 4.012/2017 lacked the required budgetary and financial impact estimate; the estimate associated with Law 5.311/2022 did not cover the enacted provision. A new proposal must therefore rest on an estimate matching its actual scope, fiscal compatibility, objective eligibility rules and an auditable implementation procedure. The tax reform transition limits the useful life of an ICMS solution.
Keywords: Tax immunity; places of worship; ICMS; electricity; Rondônia.

1. INTRODUÇÃO

A imunidade tributária dos templos de qualquer culto, prevista no art. 150, VI, "b", da Constituição Federal e delimitada, quanto às finalidades essenciais, pelo § 4º do mesmo artigo, constitui limitação constitucional ao poder de tributar destinada a resguardar a liberdade religiosa assegurada pelo art. 5º, VI, da Carta Política.

O presente trabalho adota como recorte exclusivo os templos de qualquer culto e a incidência do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) sobre a energia elétrica utilizada em seus espaços de atividade religiosa, sem ampliar a investigação para outras categorias de entidades submetidas a regimes constitucionais ou legais próprios.

No Tema 342 da Repercussão Geral (Recurso Extraordinário (RE) 608.872/MG), o Supremo Tribunal Federal (STF) fixou o limite das imunidades subjetivas nos tributos indiretos: a proteção alcança o beneficiário como contribuinte de direito, não como mero

contribuinte de fato. Assim, a repercussão econômica do imposto, por si, é juridicamente irrelevante para esse efeito.

O ICMS incidente sobre o fornecimento de energia elétrica revela de forma clara essa tensão. No Estado de Rondônia, o imposto integra a composição da fatura paga pelo consumidor. Assim, embora o valor do ICMS seja economicamente suportado pelo templo juntamente com o custo da energia utilizada em suas atividades, a relação tributária não se estabelece diretamente entre o templo e o Estado.

Juridicamente, a concessionária distribuidora ocupa a posição de contribuinte de direito, enquanto o templo, como consumidor final, é contribuinte de fato. Essa distinção é decisiva para o trabalho: a relevância da energia para a realização dos cultos não transforma, por si só, o consumidor final em contribuinte de direito, razão pela qual a desoneração exige instrumento legislativo próprio.

O problema enfrentado pode ser formulado assim: quais requisitos jurídicos, fiscais e operacionais uma nova iniciativa em Rondônia deverá atender para afastar o ICMS economicamente suportado pelos templos na conta de energia elétrica, com repasse efetivo da vantagem na fatura e sem repetir os vícios das Leis 4.012/2017 e 5.311/2022?

A hipótese é que a proteção constitucional da liberdade religiosa não basta, isoladamente, para afastar imposto devido pela distribuidora. A via a examinar é um benefício fiscal estadual com disciplina material e orçamentária adequada.

Em 2026, Rondônia acumula duas tentativas legislativas de desonerar o consumo de energia por templos, ambas invalidadas por falhas orçamentárias. Na primeira, faltou a estimativa exigida

pela Constituição; na segunda, o levantamento técnico existente não contemplou as hipóteses do texto aprovado. A reincidência no vício formal torna o caso singular e justifica investigar os requisitos de uma terceira iniciativa.

A escolha do tema decorre da experiência profissional do autor deste artigo com tributação, regularização de entidades e assessoria técnica em Rondônia, onde a situação fiscal dos templos é demanda concreta. O interesse supera essa experiência individual: apesar de duas iniciativas e da manifestação política favorável à desoneração, o Estado ainda não produziu norma capaz de permanecer válida.

A relevância jurídica decorre justamente dessa peculiaridade. A Lei nº 4.012/2017 foi declarada inconstitucional pelo STF, em 2019, por ausência da estimativa exigida pelo art. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT). Já a Lei nº 5.311/2022 foi declarada inconstitucional pelo Tribunal de Justiça do Estado de Rondônia (TJRO), em 2023, porque o estudo utilizado durante a tramitação não estimava adequadamente a renúncia correspondente ao texto que terminou aprovado.

Em sentido diverso, a Lei do Estado do Paraná nº 14.586/2004, questionada na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 3.421/PR, foi mantida pelo STF em 2010, demonstrando que a desoneração em favor de templos não é, em si, incompatível com a Constituição.

A comparação mostra que não basta repetir a finalidade legislativa ou chamar um documento de estudo de impacto. A estimativa deve ser real, contemporânea e compatível com o alcance da proposta. A reincidência no vício formal, mesmo após precedente do STF sobre Rondônia, torna o caso relevante para o direito tributário, o processo

legislativo e a responsabilidade fiscal. A pesquisa também tem dimensão social. Em muitos contextos, os templos vão além das cerimônias: oferecem convivência, acolhimento e mobilização comunitária.

Rio (2026) enfatiza a relação entre a fé e o compromisso social, que se consolidou como um dos pilares da atuação cristã e influenciou o posicionamento da Igreja diante de desafios históricos de ordem política, econômica e cultural.

Dessa forma, a assistência eclesial não apenas atenuou os efeitos das crises e dos infortúnios sociais, como também contribuiu para uma realidade pautada na compaixão, na misericórdia, na justiça e na solidariedade, especialmente em favor das pessoas à margem do tecido social.

Nascimento e Diniz (2018) descrevem o sistema tributário constitucional como um conjunto de princípios e normas que orienta a atuação coordenada do Estado para obter os recursos necessários às suas finalidades e atender às necessidades coletivas.

Os princípios tributários relacionam-se com valores éticos e jurídicos, mas não se confundem com esses valores; ambos devem orientar as políticas públicas. Torres (2018) caracteriza os princípios como enunciados gerais que concretizam valores morais e orientam a elaboração, a interpretação e a aplicação das regras jurídicas.

Os templos também participam de iniciativas de assistência material, orientação e voluntariado para pessoas vulneráveis. Estudos registram a presença histórica das organizações religiosas em atividades assistenciais e redes comunitárias (Souza, 2018). Essa atuação não amplia automaticamente a imunidade, mas reforça a

legitimidade de discutir, dentro dos limites fiscais e constitucionais, uma redução do custo de funcionamento dos espaços religiosos.

A energia elétrica possui especial relevância nesse contexto, pois é insumo indispensável ao funcionamento contemporâneo de grande parte dos templos, garantindo iluminação, climatização, sonorização, segurança, acessibilidade e a própria realização de atividades em período noturno.

A essencialidade prática da energia não elimina a distinção jurídica entre contribuinte de fato e contribuinte de direito; serve, contudo, como fundamento de política tributária para investigar a conveniência e a viabilidade de uma isenção específica, desde que instituída de maneira tecnicamente adequada.

O objetivo geral é examinar a viabilidade jurídico-constitucional de uma isenção estadual para a energia elétrica consumida por templos de qualquer culto. O estudo distingue imunidade de isenção, compara as razões das duas invalidações rondonienses e identifica soluções normativas, fiscais e administrativas. Apresentam-se o método, os resultados documentais, a discussão jurídica e as considerações finais.

2. MATERIAL E MÉTODOS

A pesquisa é aplicada, qualitativa, exploratória e descritiva. É aplicada por enfrentar um problema normativo concreto em Rondônia; exploratória por investigar a repetição do vício formal em duas iniciativas estaduais; e descritiva por organizar regras, decisões e técnicas legislativas pertinentes.

O raciocínio é predominantemente dedutivo: parte da disciplina constitucional da imunidade e dos benefícios de ICMS, inclusive seus requisitos formais e orçamentários, para examinar o caso estadual e formular critérios de validade da desoneração pretendida em Rondônia. Os procedimentos são bibliográficos e documentais. Foram examinados a Constituição Federal, o art. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) e a Lei Complementar nº 101/2000.

O exame também abrangeu as Leis rondonienses nº 4.012/2017 e nº 5.311/2022, o Tema 342, as Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs) 3.421 e 5.816 do STF e o acórdão da ADI estadual nº 0805523-05.2022.8.22.0000 do TJRO. As Notas Técnicas 12 e 16 da Secretaria de Estado de Finanças de Rondônia (SEFIN) foram examinadas conforme descritas e analisadas nesse acórdão, sem reconstrução integral de seus dados originais.

O exame se organiza em três frentes: a distinção entre imunidade e isenção quando o templo suporta o ICMS como contribuinte de fato; o diagnóstico dos vícios das duas leis de Rondônia; e a comparação das técnicas de desoneração e dos procedimentos administrativos adotados em outros Estados. Essas frentes permitem reunir diretrizes jurídicas, fiscais e operacionais para uma eventual nova proposição estadual.

A análise documental comparou quatro dimensões: posição jurídica do templo na operação tributada; técnica de desoneração; correspondência entre estimativa orçamentária e texto aprovado; e identificação do beneficiário com repasse da vantagem na fatura. Consultaram-se o portal do STF, o acórdão do TJRO disponibilizado pela Casa Civil estadual, os convênios do Conselho Nacional de

Política Fazendária (CONFAZ), a legislação do Paraná, a da Assembleia Legislativa do Rio de Janeiro e o Regulamento do ICMS consolidado pela Secretaria da Fazenda do Espírito Santo.

Paraná, Espírito Santo e Rio de Janeiro foram selecionados porque a pesquisa identificou nesses estados normas ou experiências de desoneração das contas de serviços de igrejas e templos. A comparação examina os textos identificados e não presume que todas as disposições mantenham a mesma vigência ou execução atual.

Os resultados são apresentados como interpretação de fontes jurídicas, sem levantamento estatístico próprio nem estimativa original de renúncia. A ausência de dados individualizados de unidades consumidoras e de consumo em Rondônia impede calcular o impacto fiscal de uma minuta concreta; por isso, o artigo indica os elementos que o estudo oficial deverá medir, sem atribuir valores não documentados. Não foram realizadas entrevistas, questionários nem pesquisa com participantes humanos.

A falta de dados individualizados sobre unidades consumidoras e consumo em Rondônia impede calcular com precisão o impacto fiscal de uma proposta concreta. Sem detalhamento por perfil de consumo, qualquer simulação tributária se apoiaria apenas em médias agregadas, insuficientes para estimar a renúncia do benefício proposto.

3. RESULTADOS

3.1. Limite da Imunidade no Consumo de Energia

O obstáculo dogmático central é, portanto, a distinção entre contribuinte de direito e contribuinte de fato, sistematizada pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no Tema 342 da repercussão geral (Recurso Extraordinário (RE) 608.872/MG, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 23.2.2017). A tese fixada estabelece que a imunidade tributária subjetiva se aplica ao beneficiário quando ele é contribuinte de direito, mas não quando apenas suporta economicamente o tributo na condição de contribuinte de fato.

Embora o leading case do Tema 342 não tratasse especificamente de templos religiosos, a tese foi formulada de modo geral para as imunidades tributárias subjetivas. No fornecimento de energia elétrica, a concessionária é quem realiza a operação tributada e ocupa a posição de contribuinte de direito; o templo, como consumidor final, suporta o custo econômico do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) na fatura.

A jurisprudência do STF não permite qualificar automaticamente o ICMS incluído na fatura de energia como alcançado pela imunidade do templo, ainda quando a energia seja utilizada diretamente nas atividades religiosas. Essa conclusão decorre da posição jurídica da distribuidora como contribuinte de direito e da condição do templo como consumidor final.

O resultado jurisprudencial é uma distinção de sujeitos. A distribuidora realiza a operação de fornecimento e figura no polo passivo do ICMS; o templo paga a conta e suporta economicamente o encargo. A finalidade religiosa do consumo não altera essa posição. Assim, a desoneração não pode ser descrita como simples

reconhecimento de uma imunidade já incidente sobre a operação da distribuidora. A desoneração exige fundamento jurídico próprio, com reflexo definido no valor cobrado do consumidor.

A Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 3.421/PR fornece contraponto relevante. O Governador do Paraná questionou a Lei estadual nº 14.586/2004, que proibia a cobrança de ICMS nas contas de água, luz, telefone e gás utilizadas por igrejas e templos. Em 5 de maio de 2010, o STF julgou a ação improcedente e manteve a norma. O precedente demonstra que o Estado pode estruturar legislativamente uma desoneração do consumo de energia elétrica destinada aos templos de qualquer culto, mediante disciplina legal própria.

É necessário observar, porém, que o julgamento ocorreu antes da inclusão do art. 113 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) pela Emenda Constitucional nº 95/2016, razão pela qual o caso paranaense não dispensa, para leis atuais, a estimativa de impacto orçamentário e financeiro.

3.2. As Duas Tentativas Legislativas de Rondônia

A Lei estadual nº 4.012/2017 vedou a cobrança de ICMS nas contas de água, luz, telefone e gás de igrejas e templos. Na ADI 5.816, julgada em 2019, o STF declarou a lei formalmente inconstitucional porque sua aprovação não foi acompanhada da estimativa de impacto orçamentário e financeiro exigida pelo art. 113 do ADCT. O julgamento não declarou materialmente impossível uma desoneração estadual para essa finalidade.

A Lei estadual nº 5.311/2022 retomou a desoneração e alcançou operações em que templos religiosos figuravam como

consumidores finais, inclusive no fornecimento de energia elétrica. Na ADI estadual n° 0805523-05.2022.8.22.0000, julgada em 6 de março de 2023, o Tribunal de Justiça do Estado de Rondônia (TJRO) examinou a instrução fiscal da nova lei e declarou sua inconstitucionalidade formal.

O acórdão registra a existência de estudo produzido pela Secretaria de Estado de Finanças de Rondônia (SEFIN), mas conclui que ele não abrangia o benefício efetivamente aprovado. As projeções consideravam situação distinta da de templos que suportam o ICMS como consumidores finais. Faltou, assim, estimativa capaz de medir a renúncia decorrente do texto final, com violação ao art. 113 do ADCT e ao art. 134 da Constituição estadual (TJRO, 2023).

O confronto dos dois julgamentos revela deficiências diferentes na instrução orçamentária: em 2017, a estimativa não acompanhou a proposição; em 2022, houve levantamento técnico, mas seu objeto não correspondeu ao alcance da lei. Para uma nova iniciativa, a projeção deve identificar as operações, as unidades consumidoras e o período realmente abrangidos pelo texto submetido à aprovação. A exigência decorre do processo legislativo e não de uma objeção à finalidade religiosa do benefício.

As Notas Técnicas 12 e 16, descritas no acórdão do TJRO, usaram valores ligados às entidades como sujeitos passivos, enquanto o autógrafo também as alcançava como consumidoras finais. A advertência da SEFIN sobre essa diferença mostra por que recolhimentos feitos diretamente por templos não medem, por si, o imposto sobre a energia faturada pela distribuidora. O estudo precisaria considerar o universo de faturas e de unidades elegíveis, o consumo e a regra de repasse do benefício (TJRO, 2023).

3.3. Parâmetros Encontrados na Experiência Comparada

A comparação entre os Estados permite visualizar diferentes técnicas legislativas. No Paraná, a Lei nº 14.586, de 22/12/2004, foi preservada pelo STF na ADI 3.421. No Espírito Santo, a Lei nº 11.692, de 04/08/2022, e o Decreto nº 5.337-R, de 15/03/2023, estabeleceram requerimento, comprovação da destinação do imóvel, documentação e deveres de informação das concessionárias.

No Estado do Rio de Janeiro, a Lei nº 10.061, de 11/07/2023, chegou a utilizar, em sua redação inicial, a expressão "são imunes de ICMS". A Lei nº 10.112, de 22/09/2023, modificou o dispositivo para proibir a cobrança, prever comunicação à Secretaria de Fazenda e determinar que a fatura registre a operação como amparada por isenção. Essas experiências mostram a importância da técnica legislativa, do recorte objetivo e da execução administrativa. Os três elementos precisam atuar de forma coerente para que a finalidade política se converta em regra aplicável, com menor risco de ineficácia ou questionamento judicial.

O contraste entre as experiências mostra que o tratamento do benefício não se encerra na declaração de que o templo não pagará ICMS. É necessário identificar a unidade consumidora elegível, a destinação do imóvel, a documentação apresentada, a autoridade que reconhece o direito e a forma pela qual a distribuidora refletirá a desoneração na conta. Esses elementos permitem que o recorte da estimativa fiscal coincida com o universo real de beneficiários.

A comparação também recomenda cuidado com o alcance material da lei. Algumas experiências abrangem água, telefone e gás, além de energia elétrica, ou combinam templos com entidades

beneficentes. Cada inclusão amplia a base de operações e pode alterar de forma significativa a estimativa de renúncia. O recorte deste estudo é deliberadamente mais estreito: apenas ICMS sobre energia elétrica consumida nos espaços destinados às finalidades religiosas em Rondônia.

Esse limite facilita identificar o fato gerador, a distribuidora responsável pela fatura e a população potencialmente beneficiada. Se o legislador decidir ampliar o texto, a demonstração de impacto deverá ser refeita para o novo alcance, pois a experiência da Lei nº 5.311/2022 mostra que a estimativa de uma hipótese não supre outra.

4. DISCUSSÃO

O confronto dessas experiências mostra que a adoção do benefício não se esgota na afirmação de que o templo deixará de pagar o ICMS incidente sobre a energia elétrica. O alcance da desoneração precisa ser definido de modo compatível com os requisitos legais e orçamentários.

Também é necessário identificar a unidade consumidora elegível, a destinação do imóvel, a documentação exigida, a autoridade responsável pelo reconhecimento do direito e a forma como a distribuidora refletirá a desoneração na fatura. Esses elementos permitem que a estimativa fiscal corresponda ao universo efetivo de beneficiários.

O presente estudo exige atenção à abrangência material da lei. Algumas experiências incluem água, telefone e gás, além de energia elétrica, ou estendem o benefício a entidades beneficentes. Cada inclusão amplia o conjunto de operações e pode alterar a estimativa de renúncia. Este trabalho, porém, examina apenas o ICMS sobre

energia elétrica consumida em espaços destinados a finalidades religiosas em Rondônia.

4.1. Imunidade, Isenção e Contribuinte de Fato

A imunidade tributária dos templos de qualquer culto é tratada pela doutrina como limitação constitucional ao poder de tributar, e não como benefício fiscal criado pelo legislador ordinário (Carvalho, 2022; Costa, 2015; Donatti; Pereira; Weber, 2026).

Essa distinção está de acordo com a jurisprudência do STF e com a doutrina tributária. A imunidade dos templos constitui limitação expressa ao poder de tributar, prevista no art. 150, VI, "b", da Constituição Federal de 1988.

Maninho (2014) relaciona a imunidade à proteção da liberdade religiosa e à autonomia das organizações religiosas diante do poder estatal. Essa premissa explica por que a proteção constitucional dos templos e a validade de uma isenção estadual devem ser analisadas em planos distintos.

A imunidade e a isenção, entretanto, operam em planos distintos. A imunidade decorre diretamente da Constituição e limita a própria competência tributária; a isenção pressupõe competência tributária existente e consiste em dispensa legal do pagamento do tributo, instituída pelo ente competente e submetida aos requisitos constitucionais, fiscais e legais aplicáveis (Coêlho, 2022; Ferreira, 2022).

A imunidade e a isenção tributárias distinguem-se pela origem jurídica e pelos efeitos na competência para tributar. A primeira decorre diretamente da Constituição e impede a incidência do

tributo em seu campo de proteção. A segunda é instituída por lei do ente competente e dispensa o pagamento de tributo que, sem o benefício, seria exigível.

Essa diferença terminológica produz consequências práticas relevantes para o ICMS incidente sobre energia elétrica. Esta resulta do movimento ordenado de cargas elétricas, como elétrons, em um condutor submetido a uma diferença de potencial.

O fato de a energia elétrica ser necessária ao exercício das atividades religiosas não resolve, sozinho, a controvérsia. A vinculação às finalidades essenciais é elemento importante para delimitar a proteção constitucional do templo, mas, nos tributos indiretos suportados na aquisição de bens e serviços, o Supremo Tribunal Federal (STF) acrescenta outro critério: é preciso observar quem ocupa juridicamente a posição de contribuinte.

A essencialidade da energia pode fortalecer a justificativa material de uma política de desoneração, mas não altera a estrutura da relação tributária nem transforma automaticamente o templo em contribuinte de direito.

No caso estudado, a imunidade constitui premissa constitucional de proteção da liberdade religiosa, mas não exonera automaticamente imposto devido por terceiro. A isenção decorre de decisão legislativa exercida no âmbito da competência estadual. A lei pode definir condições objetivas e procedimentos para a concessão e o reconhecimento da isenção, desde que observe os requisitos constitucionais e fiscais. Essa distinção impede que a lei estadual amplie a imunidade por simples mudança de nomenclatura.

Embora a imunidade seja limitação constitucional ao poder de tributar, a legislação infraconstitucional pode disciplinar procedimentos para seu reconhecimento prático, desde que não altere, restrinja nem amplie o alcance fixado pela Constituição.

4.2. O Vício Orçamentário Reiterado e a Proposta Viável

O registro das duas declarações de inconstitucionalidade redefine o problema de pesquisa. Não se trata de propor uma isenção inédita nem de defender a simples restauração de uma lei anterior. Trata-se de construir um diagnóstico comparativo capaz de explicar por que as duas experiências rondonienses - Lei Ordinária nº 4.012, de 28/03/2017 e Lei Ordinária nº 5.311, de 13/01/2022 - fracassaram, quais soluções funcionaram em outros Estados e quais requisitos jurídicos e operacionais devem integrar uma terceira tentativa.

O instrumento mais seguro para a desoneração pretendida é a isenção estadual de ICMS, e não a tentativa de ampliar por lei ordinária o conceito constitucional de imunidade. A matéria deve ser examinada em conjunto com o art. 155, § 2º, XII, "g", da Constituição, a Lei Complementar nº 24, de 07/01/1975 e o regime de convalidação e reinstituição de benefícios disciplinado pela Lei Complementar nº 160, de 07/08/2017, com a alteração promovida pela Lei Complementar nº 170, de 19/12/2019 na parte aplicável aos benefícios destinados a templos de qualquer culto.

O art. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) exige que a proposição que crie ou altere renúncia de receita seja acompanhada de estimativa de impacto orçamentário e financeiro. A estimativa deve refletir a extensão do benefício no texto da proposta, inclusive quem será alcançado, quais operações serão

abrangidas, como se identificará a base de cálculo e qual período de vigência será considerado no cálculo da renúncia de receita.

O caso da Lei nº 4.012, de 28/03/2017, demonstra o risco da ausência do documento; o caso da Lei nº 5.311, de 13/01/2022, evidencia que a mera existência de estudo não satisfaz a exigência quando seu objeto não corresponde ao texto votado. A instrução legislativa deve acompanhar alterações relevantes no alcance do benefício, inclusive a inclusão de consumidores finais ou de categorias adicionais de entidades (STF, 2019; TJRO, 2023).

A comparação dos julgados reforça a necessidade de correspondência entre o alcance da lei e a estimativa de impacto que instrui a proposta. Modificações substanciais na isenção, como a inclusão de consumidores finais ou de novas entidades, dependem de previsão legal. Atos infralegais podem disciplinar a execução do benefício, sem ampliar os beneficiários definidos em lei.

Uma nova estimativa precisa identificar o número de unidades consumidoras efetivamente enquadráveis, a classe e a finalidade de uso, o consumo histórico, a base de cálculo e o ICMS correspondente, além de projetar a renúncia nos exercícios exigidos pela legislação fiscal. Deve explicitar critérios de inclusão e exclusão e ser atualizada se a proposição mudar durante a tramitação.

A compatibilidade com a Lei Orçamentária Anual (LOA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e as metas fiscais, ou as medidas de compensação pertinentes, precisam ser demonstradas no processo próprio. Este artigo não substitui a análise técnica da Secretaria de Estado de Finanças de Rondônia (SEFIN).

O desenho do estudo pode começar pela identificação das unidades consumidoras cujo titular e uso se enquadrem nos critérios legais pretendidos. A partir daí, uma série histórica de consumo permite estimar a base de cálculo associada ao fornecimento de energia e, com as regras tributárias aplicáveis, a receita potencialmente renunciada. Esse cálculo precisa separar valores de impostos de tarifas, encargos e outros componentes da fatura.

Deve explicitar premissas, fonte e período dos dados, tratamento de unidades com uso misto e alterações esperadas no número de beneficiários. A projeção precisa acompanhar o mesmo período de vigência do benefício proposto. Sem essas informações, números agregados sobre organizações religiosas ou arrecadação direta não permitirão demonstrar de modo confiável o custo da medida.

O estudo não pode ficar isolado da redação final do projeto. Uma emenda parlamentar que amplie o universo de entidades, retire condição de uso do imóvel ou estenda a isenção a outro serviço altera a população e a base de operações calculadas. O processo legislativo deveria então registrar nova estimativa ou justificativa técnica que demonstre a manutenção da equivalência entre cálculo e texto.

Lima (2026) observa que o processo legislativo orçamentário organiza as etapas de elaboração e deliberação do orçamento e contribui para a eficiência, a transparência e a responsabilidade na gestão dos recursos públicos.

Depreende-se, portanto, que esse rito não se esgota em formalidades legais, pois também expressa escolhas políticas na alocação de recursos públicos limitados.

A exigência de correspondência protege também a deliberação política, que permite aos parlamentares avaliar quanto custa cada ampliação e quais programas ou metas fiscais serão afetados. A transparência do dado transforma a discussão de uma afirmação abstrata sobre a importância dos templos em escolha orçamentária verificável, precisamente o ponto que faltou nas tentativas rondonienses examinadas.

No plano operacional, a norma deve indicar quem requer, quem decide, que documentos demonstram a destinação religiosa da unidade, quando o benefício começa e como ele será refletido na fatura. A distribuidora deve ter obrigação inteligível de repassar, de forma integral, a vantagem ao consumidor elegível, com informação suficiente para fiscalização e correção de erros. Essas condições integram o regime da isenção; não criam a imunidade constitucional.

4.3. Convênios e Transição Tributária

As Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs) 3.421, de 05/05/2010, e 5.816, de 14/11/2017, exigem uma distinção. Ao examinar a desoneração de contas de serviços utilizadas por templos, o STF afastou a objeção de guerra fiscal fundada na falta de convênio prévio do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), dadas as peculiaridades do benefício dirigido ao consumidor de fato e a ausência de disputa concorrencial entre Estados.

Na ADI 5.816, a lei de Rondônia foi invalidada por outro motivo: a falta de estimativa de impacto exigida pelo art. 113 do ADCT. Assim, não se pode apresentar o convênio como requisito automaticamente indispensável à hipótese aqui estudada, nem a

dispensa reconhecida pelo STF como exoneração dos deveres orçamentários (STF, 2010; STF, 2019).

O Convênio ICMS 68, de 12/05/2022, por sua vez, altera regras de reinstituição e de prazo de fruição de benefícios anteriores, inclusive os destinados a templos. O prazo de reinstituição até 30 de junho de 2023 impede tratá-lo como autorização automática para criar benefício novo em Rondônia em 2026. Um projeto futuro deve explicitar o alcance do precedente das ADIs 3.421 e 5.816 para o recorte efetivamente proposto e examinar o regime de convênios que porventura seja aplicável. Em qualquer caso, a estimativa de impacto do art. 113 do ADCT continua necessária.

A Reforma Tributária também deve ser considerada, mas sem deslocar o foco do trabalho. A Emenda Constitucional nº 132, de 20/12/2023 iniciou a substituição progressiva do ICMS pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), e a Lei Complementar nº 214, de 16/01/2025 regulamentou parte relevante do novo sistema. Assim, uma solução estadual construída em 2026 precisa ser constitucionalmente válida para o período de transição e, ao mesmo tempo, reconhecer que o ICMS será progressivamente extinto.

No novo sistema, permanece relevante a distinção entre operações realizadas pelo beneficiário da imunidade e aquisições por ele efetuadas como consumidor. A Lei Complementar nº 214/2025 reproduz essa lógica ao disciplinar o alcance das imunidades no IBS e na Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS). Desse modo, a pesquisa sobre Rondônia possui utilidade imediata para o ICMS, mas também oferece elementos para a discussão futura sobre o tratamento tributário da energia consumida pelos templos no sistema que o substituirá.

A transição instituída pela Emenda Constitucional 132/2023 limita o horizonte prático de uma medida centrada no ICMS. Uma lei estadual em 2026 deve explicitar o período em que poderá operar e evitar prometer eficácia permanente após a substituição progressiva do imposto. A discussão futura sobre IBS e CBS tem regime constitucional e legislativo próprio e não pode ser resolvida por simples continuidade de uma isenção estadual de ICMS.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A análise das fontes sustenta que a desoneração do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) suportado por templos como consumidores finais deve ser examinada como benefício fiscal estadual, com disciplina material, orçamentária e operacional adequada.

A limitação da imunidade ao contribuinte de direito é uma premissa dessa conclusão. As decisões examinadas indicam caminho juridicamente possível, mas este artigo não substitui a estimativa oficial nem antecipa a validade de uma lei ainda não proposta. As duas experiências rondonienses evidenciam que a dificuldade decisiva está na construção formal e fiscal do benefício.

Sendo que a Lei 4.012/2017 foi invalidada sem estimativa prévia de impacto orçamentário e financeiro. E na Lei 5.311/2022, as informações técnicas produzidas não correspondiam ao alcance da hipótese finalmente aprovada. A repetição do resultado demonstra que uma nova tentativa exige estudo materialmente aderente ao texto, e não apenas menção genérica à responsabilidade fiscal.

A solução juridicamente defensável é examinar uma isenção estadual de escopo delimitado, à luz dos precedentes sobre convênios, com estimativa atualizada e compatível com as regras orçamentárias, critérios verificáveis de enquadramento e mecanismo de repasse ao consumidor na fatura. O artigo não calcula a renúncia nem oferece minuta legislativa pronta para tramitação; identifica os elementos que deverão instruí-la. A transição do ICMS reforça a necessidade de definir expressamente a duração e os limites da medida.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 30 maio 2026.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023.** Altera o Sistema Tributário Nacional. Brasília, DF: Presidência da República, 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 06 jun. 2026.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.** Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. Brasília, DF: Presidência da República, 2000. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 06 jun. 2026.

BRASIL. **Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017.** Dispõe sobre convênio que permite aos Estados e ao Distrito Federal

deliberar sobre a remissão dos créditos tributários. Brasília, DF: Presidência da República, 2017. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp160.htm. Acesso em: 30 maio 2026.

BRASIL. **Lei Complementar nº 170, de 19 de dezembro de 2019.** Altera a Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017. Brasília, DF: Presidência da República, 2019. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp170.htm. Acesso em: 06 jun. 2026.

BRASIL. **Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025.** Institui o Imposto sobre Bens e Serviços, a Contribuição Social sobre Bens e Serviços e o Imposto Seletivo. Brasília, DF: Presidência da República, 2025. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm. Acesso em: 30 maio 2026.

BRASIL. **Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975.** Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do ICMS. Brasília, DF: Presidência da República, 1975. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm. Acesso em: 30 maio 2026.

CARVALHO, Roney Carlos de. **As distorções da imunidade tributária dos templos de qualquer culto.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022.

CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA (CONFAZ). **Convênio ICMS nº 190, de 15 de dezembro de 2017.** Brasília, DF: CONFAZ, 2017. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV190_17. Acesso em: 3 nov. 2026.

CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA (CONFAZ). **Convênio ICMS nº 68, de 12 de maio de 2022.** Altera o Convênio ICMS nº 190/17, que dispõe sobre a remissão e reinstituição de isenções, incentivos e benefícios fiscais. Brasília, DF: CONFAZ, 2022. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2022/CV068_22. Acesso em: 06 jun. 2026.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF.** 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

DONATTI, Letícia Maria; PEREIRA, Marília Gregolon; WEBER, Marcelo Ricardo. **A distinção ontológica entre imunidade e isenção tributária:** uma análise sobre as limitações ao poder de tributar. Anuário Pesquisa e Extensão Unoesc Videira, v. 11, 2026. Disponível em: https://periodicos.unoesc.edu.br/apeuv/article/view/39374. Acesso em: 30 maio 2026.

ESPÍRITO SANTO (Estado). **Decreto nº 5.337-R, de 15 de março de 2023.** Introduz alterações no Regulamento do ICMS/ES. Disponível em: https://www3.sefaz.es.gov.br/legislacao/doc/DECRETOS/2023/Dec5337-R.htm. Acesso em: 9 nov. 2026.

ESPÍRITO SANTO (Estado). **Lei nº 11.692, de 4 de agosto de 2022.** Proíbe a cobrança de ICMS nas contas dos serviços públicos de

fornecimento de água, luz e telefone de igrejas e de templos de qualquer culto. Vitória, ES, 2022. Disponível em: https://www3.al.es.gov.br/Arquivo/Documents/legislacao/html/LEI11692022.html. Acesso em: 9 nov. 2026.

FERREIRA, Frederico. **Imunidade, isenção e alíquota zero.** Consultor Jurídico, 28 set. 2022. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2022-set-28/frederico-ferreira-imunidade-isencao-aliquota-zero/. Acesso em: 06 jun. 2026.

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS (IBET). **Imunidade de igrejas e templos de qualquer crença.** ICMS. Tributação indireta. Guerra fiscal. 2019. Disponível em: https://www.ibet.com.br/imunidade-de-igrejas-e-templos-de-qualquer-crenca-icms-tributacao-indireta-guerra-fiscal/. Acesso em: 30 maio 2026.

LIMA, Igo Hallykson Mendes Nolêto Freitas. **Descomplicando o processo legislativo orçamentário: uma revisão bibliográfica.** Revista Foco, v. 19, n. 3, e11651, p. 1-15, 2026. Disponível em: https://ojs.focopublicacoes.com.br/foco/article/view/11651/8171. Acesso em: 8 nov. 2026.

MANINHO, Carlos Matheus. **Imunidade tributária nos templos religiosos:** um direito fundamental em defesa da liberdade religiosa. Caderno Virtual, v. 2, n. 30, 2014. Disponível em: https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/cadernovirtual/article/view/980. Acesso em: 30 maio 2026.

NASCIMENTO, Emiliani do; DINIZ, Renan Rico. **O princípio da essencialidade tributária: análise sobre o dever do Estado na promoção da equidade.** Jusbrasil, 11 dez. 2018. Disponível em:

https://www.jusbrasil.com.br/artigos/o-principio-da-essencialidade-tributaria/657550451. Acesso em: 9 nov. 2026.

PARANÁ (Estado). **Lei nº 14.586, de 22 de dezembro de 2004.** Proíbe a cobrança de ICMS nas contas de serviços públicos estaduais de igrejas e templos de qualquer culto. Curitiba, PR, 2004. Disponível em: https://www.legislacao.pr.gov.br/legislacao/pesquisarAto.do?action=exibir&codAto=260. Acesso em: 1 set. 2026.

RIO DE JANEIRO (Estado). **Lei nº 10.061, de 11 de julho de 2023.** Proíbe a cobrança de ICMS nas contas de serviços públicos estaduais de energia elétrica e gás de igrejas e templos de qualquer culto. Rio de Janeiro, RJ, 2023.

RIO DE JANEIRO (Estado). **Lei nº 10.112, de 22 de setembro de 2023.** Altera a Lei nº 10.061/2023. Rio de Janeiro, RJ, 2023.

RIO, Marlon Machado Oliveira. **A atuação da Igreja cristã como agente de acolhimento e amparo: enfoque multidisciplinar acerca do papel eclesial nas respostas aos desafios sociais ao longo dos séculos.** Teocomunicação, Porto Alegre, v. 56, n. 1, p. 1 -16, jan.-dez. 2026 | e- 47678.

RONDÔNIA (Estado). **Constituição do Estado de Rondônia, de 28 de setembro de 1989.** Porto Velho: Assembleia Legislativa do Estado de Rondônia, 1989.

RONDÔNIA (Estado). **Lei nº 4.012, de 28 de março de 2017.** Porto Velho: Assembleia Legislativa do Estado de Rondônia, 2017.

RONDÔNIA (Estado). **Lei nº 5.311, de 13 de janeiro de 2022.** Porto Velho: Assembleia Legislativa do Estado de Rondônia, 2022.

Disponível em: https://sapl.al.ro.leg.br/norma/10407. Acesso em: 30 maio 2026.

SARNO, Antonio Leandro Fagundes; FONTENELE-GOMES, Luziêt Maria. **A Lei Complementar nº 214/2025 e a imunidade dos templos de quaisquer cultos.** Revista Políticas Públicas & Cidades, v. 14, n. 1, 2025. Disponível em: https://journalppc.com/RPPC/article/view/1619. Acesso em: 06 jun. 2026.

SCAFF, Fernando Facury. **A estimativa do impacto orçamentário-financeiro das renúncias fiscais.** Consultor Jurídico, 3 set. 2019. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2019-set-03/estimativa-impacto-orcamentario-financeiro-renuncias-fiscais/. Acesso em: 30 maio 2026.

SOUZA, André Ricardo de. **Determinados contornos jurídicos, assistenciais e econômicos de organizações cristãs.** Civitas - Revista de Ciências Sociais, Porto Alegre, v. 18, n. 1, 2018. DOI: 10.15448/1984-7289.2018.1.24501.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF). **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.421/PR.** Rel. Min. Marco Aurélio. Brasília, DF: STF, Plenário, j. 5 maio 2010.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF). **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.816/RO.** Rel. Min. Alexandre de Moraes. Brasília, DF: STF, Plenário, j. 5 nov. 2019, DJe 26 nov. 2019.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF). **Recurso Extraordinário nº 608.872/MG (Tema 342).** Rel. Min. Dias Toffoli. Brasília, DF: STF, Plenário, j. 22-23 fev. 2017.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** 20. ed. Rio de Janeiro: Editora Processo, 2018.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE RONDÔNIA (TJRO). **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 0805523-05.2022.8.22.0000.** Acórdão. Rel. Des. Valdeci Castellar Citon, julgamento em 6 mar. 2023. Disponível em: https://ditel.casacivil.ro.gov.br/COTEL/Livros/Files/L5311%20-%20ADI_merged.pdf. Acesso em: 3 nov. 2026.

---

[1] Acadêmico de Direito. Artigo apresentado ao Centro Universitário UNISAPIENS, como requisito para obtenção do título de Bacharel em Direito, Porto Velho/RO. E-mail: acesse o artigo original para visualizar o e-mail.

[2] Orientadora. Docente do curso de Direito da Faculdade UNISAPIENS. Advogada. Doutora em Educação (UNIVALI, 2022). Mestre em Direito, Relações Internacionais e Desenvolvimento (PUC Goiás, 2011). Especialista em Direito Processual Civil, Direito Público (Administrativo e Constitucional), Direito Tributário e Financeiro, e em Metodologia do Ensino Superior. Graduada em Direito (UFAC, 1987). Conselheira Estadual da OAB/RO, com ampla experiência na advocacia e destacada trajetória no ensino superior e na pós-graduação. E-mail: acesse o artigo original para visualizar o e-mail.