

# Imunidade Tributária do ICMS Incidente sobre Energia Elétrica das Entidades Beneficentes de Assistência Social sem Fins Lucrativos

## *Tax Immunity of ICMS on Electricity for Non-profit Social Assistance Organizations*

Matheus André Ribeiro

Advogado especialista em Contencioso Tributário. Bacharel em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná (PUC-PR). MBA em Gestão e Business Law pela Fundação Getulio Vargas (FGV). Especialista em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUC-RS). Associado do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). *E-mail:* matheusandré98r@gmail.com.

Luiza França Pecis

Graduanda em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná (PUC-PR). Pesquisadora em Projetos de Iniciação Científica (PIBIC). *E-mail:* luizafpecis@gmail.com.

Recebido em: 20-5-2025 – Aprovado em: 9-10-2025  
<https://doi.org/10.46801/2595-6280.61.9.2025.2770>

### *Resumo*

O presente estudo examina a imunidade tributária das entidades beneficentes de assistência social sem fins lucrativos, com foco na incidência do ICMS sobre a energia elétrica. A Constituição Federal de 1988 garante a imunidade tributária dessas entidades, vedando a cobrança de impostos sobre suas atividades essenciais. No entanto, surgem questões sobre a aplicação dessa imunidade aos impostos indiretos, como o ICMS. Ocorre que, no caso da energia elétrica, essas entidades não podem sofrer a cobrança do imposto, independentemente de sua posição como contribuinte de fato ou de direito. Nesse sentido, a análise das legislações estaduais e decisões dos Tribunais Superiores confirma que a imunidade tributária deve ser preservada, evitando a oneração das atividades essenciais das entidades beneficentes, como educação e assistência social.

*Palavras-chave:* imunidade tributária, ICMS, energia elétrica, entidades beneficentes.

### *Abstract*

This study analyzes the tax immunity of non-profit social assistance organizations, focusing on the incidence of ICMS on electricity. The Federal Constitution of 1988 guarantees the tax immunity of these entities, prohibiting the taxation of their essential activities. However, questions arise about the application of this immunity to indirect taxes such as ICMS. In the specific

case of electricity, these entities should not be taxed, regardless of their classification as a de facto or de jure taxpayer. An analysis of state legislation and decisions from the Superior Courts confirms that tax immunity must be upheld, preventing the burdening of the essential activities of these entities, such as education and social assistance.

*Keywords:* tax immunity, ICMS, electricity, non-profit organizations.

## 1. Introdução

As instituições de educação e assistência social desempenham um papel fundamental no contexto brasileiro, atuando como instrumentos eficazes de implementação de direitos fundamentais, especialmente nas áreas de educação, saúde e assistência social. Em razão de sua atuação voltada ao interesse público e da limitação estatal na universalização das políticas sociais, essas instituições exercem função complementar à Administração Pública, razão pela qual gozam de imunidade tributária, tal como previsto no art. 150, IV, *c*, da Constituição Federal de 1988<sup>1</sup>. Em razão da previsão constitucional, é vedada aos entes federativos a cobrança de impostos das referidas entidades, desde que atendidos os requisitos legais. Por sua vez, o art. 14 do Código Tributário Nacional (CTN)<sup>2</sup> regulamenta o dispositivo, listando as condições para que a entidade seja considerada filantrópica e sem fins lucrativos. Entretanto, surgiu na doutrina e na jurisprudência o debate acerca do alcance da imunidade tributária no que diz respeito à cobrança do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

Como será visto adiante, a classificação dos impostos como diretos ou indiretos implica diretamente na abrangência da imunidade tributária, em razão do possível repasse do encargo financeiro do tributo ao consumidor final, também chamado de contribuinte de fato. Portanto, diante da dicotomia entre as figuras do “contribuinte de fato” e do “contribuinte de direito”, passou a ser questionado o reconhecimento da imunidade tributária daqueles que não figuram como sujeito passivo da obrigação tributária, mas que arciam com o ônus financeiro da exação.

Ocorre que a imunidade tributária corresponde à impossibilidade de tributação de determinadas pessoas, bens e situações, por previsão constitucional expressa. Assim, sendo imune, não importa se contribuinte de fato ou de direito, o beneficiado não deveria efetuar o pagamento do tributo.

Tal discussão chegou aos Tribunais Superiores, de modo que o Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça já reconheceram que, em se

<sup>1</sup> BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Art. 150, VI, *c*.

<sup>2</sup> BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Código Tributário Nacional. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 27 out. 1966. Art. 14.

tratando de operações envolvendo energia elétrica, devem ser observadas algumas peculiaridades que, inclusive, influenciam no alcance da imunidade tributária subjetiva das entidades benfeitoras de assistência social, que deve ser estritamente respeitada, sem exceções.

## 2. Classificação dos impostos em diretos e indiretos

Para melhor compreender a polêmica doutrinária e jurisprudencial que permeia a imunidade tributária conferida às instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, faz-se necessário compreender a classificação dos tributos em diretos e indiretos.

Regina Helena Costa<sup>3</sup> reconhece a relevância jurídica dessa classificação, definindo imposto direto como aquele em que o contribuinte absorve o impacto econômico da exigência fiscal, a exemplo do Imposto sobre a Renda. Já no imposto indireto, observase o fenômeno da repercussão tributária ou translação econômica do tributo, segundo o qual o contribuinte de direito não é aquele que absorve o impacto econômico da imposição tributária, pois o repassa ao contribuinte de fato, o consumidor final.

O referido mecanismo de translação da carga tributária tem implicações relevantes no tocante à interpretação e aplicação das normas de imunidade tributária, especialmente em se tratando de entidades benfeitoras de assistência social.

O ICMS, à vista da previsão constitucional da não cumulatividade, possui característica de tributo indireto, ou seja, tem o seu custo repassado aos demais consumidores da cadeia. Daí surge a distinção entre as figuras do “contribuinte de fato” e “contribuinte de direito”, conceitos importantes para se definir o alcance da imunidade tributária de ICMS. Como visto, os impostos indiretos são aqueles em que o encargo financeiro (repercussão econômica) é transferido a uma pessoa que não é o contribuinte do imposto. Ou seja, a pessoa que efetivamente suporta o ônus do imposto não é a colocada na condição de sujeito passivo da obrigação tributária, mas uma terceira pessoa que não participa da relação jurídica. Esse é o chamado contribuinte de fato (aquele que suporta o encargo financeiro do tributo sem figurar como sujeito passivo da relação jurídico-tributária).

Nos impostos indiretos, portanto aqueles que “repercute” ao consumidor final, doutrina e jurisprudência têm encontrado campo para discutir o alcance da imunidade tributária. Surge assim, a necessidade de analisar a figura do contribuinte de fato na qualidade de pessoa imune aos impostos que repercutem, mais notadamente o ICMS.

<sup>3</sup> COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 13. ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2023. E-book.

Desse modo, a interpretação restritiva que limita a imunidade ao sujeito passivo formal (contribuinte de direito) desconsidera a efetiva repercussão econômica do tributo, fragilizando a proteção constitucional destinada às entidades imunes. Assim, a correta aplicação da imunidade tributária deve abranger não apenas o contribuinte formal, mas também aquele que suporta economicamente o encargo, preservando a finalidade social das instituições e assegurando a efetividade do princípio constitucional da imunidade tributária.

Nos parece, portanto, que a exigência dos impostos indiretos, dentre estes, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) das instituições educacionais sem fins lucrativos fere o preceito constitucional da imunidade, eis que tal prerrogativa não foi reservada apenas aos impostos diretos, mas sim, a todos os impostos constantes do Sistema Tributário Nacional.

Na lição de José Eduardo Soares de Melo<sup>4</sup>, a imunidade tributária das entidades benéficas de assistência social não se restringe aos impostos classificados como incidentes sobre o patrimônio e a renda (também chamados de impostos diretos, a exemplo do IRPJ, do IPTU e do IPVA), mas os impostos incidentes sobre a produção e a circulação (impostos indiretos, a exemplo do ICMS) também são abarcados pela imunidade, uma vez que afetam o patrimônio da instituição.

No mesmo sentido, foi a posição adotada pelo STF ao julgar os Embargos de Divergência nos autos do RE n. 210.251/SP, em que foi reafirmada a abrangência da imunidade ao ICMS, uma vez que onera receitas decorrentes da venda de mercadorias. Nos termos do voto do Ministro Gilmar Mendes, relator designado para o acórdão, a incidência de impostos que onerem o patrimônio das entidades religiosas (detentoras de imunidade tributária naquele caso), resta afastada pela norma imunizante, mesmo em se tratando de tributo indiretos e incidentes sobre outras espécies de receitas distintas daquelas da prestação de serviços.

Ressaltou o Ministro Sepúlveda Pertence que a jurisprudência do STF tem se firmado no sentido de que não há que se invocar, para se verificar a abrangência e aplicação das imunidades, “os critérios de classificação dos impostos adotados por normas inconstitucionais”, como é o caso do binômio impostos diretos *versus* impostos indiretos. Nestes termos, a expressão constitucional “patrimônio” abarcaria todas as formas de demonstração de riqueza a serem afetadas pela tributação das entidades.

Portanto, no caso do ICMS incidente sobre energia elétrica, embora a concessionária seja formalmente a responsável pelo recolhimento do imposto, quem efetivamente suporta o custo tributário é o usuário final do serviço, inclusive as entidades benéficas de assistência social.

Portanto, é de se entender que a famosa classificação dos impostos, entre diretos e indiretos, consubstanciada no texto da legislação infraconstitucional

<sup>4</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1997.

não pode restringir a extensão dada ao termo “imunidade” definida no texto constitucional.

### **3. Entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE n. 608.872/MG (Tema 342 de Repercussão Geral)**

A discussão sobre o direito das entidades assistenciais sem fins lucrativos ao afastamento dos impostos indiretos quando postas na condição de contribuintes de fato é antiga na doutrina e na jurisprudência. Pretendendo encerrar a controvérsia, em 2017, ao julgar o RE n. 608.872/MG (Tema 342 da Repercussão Geral), o Supremo Tribunal Federal (STF) fixou a seguinte tese: “A imunidade tributária subjetiva aplica-se a seus beneficiários na posição de contribuinte de direito, mas não na de simples contribuinte de fato, sendo irrelevante para a verificação da existência do beneplácito constitucional a repercussão econômica do tributo envolvido”.

Nesse julgamento, a Corte Suprema reafirmou a interpretação restritiva das imunidades, e entendeu que a imunidade tributária subjetiva constante do art. 150, VI, c, da Constituição Federal é aplicável à hipótese de importação de mercadorias pelas entidades de assistência social para uso ou consumo próprios, uma vez que essas entidades ostentam, nessa situação, a posição de contribuintes de direito, o que é suficiente para o reconhecimento do beneplácito constitucional. Em síntese, a Suprema Corte assentou que imunidades de caráter subjetivo se aplicam ao contribuinte de direito, restando irrelevante a repercussão econômica do tributo (suportada pelo contribuinte de fato).

Assim, diante do entendimento fixado em repercussão geral pelo Supremo sobre o tema, passou a ser afastada a imunidade tributária das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos, quando as referidas instituições figurarem como contribuinte de fato do imposto.

Contudo, tratando-se do ICMS incidente sobre a energia elétrica, sobretudo se tratando de concessão pública, devem ser observadas algumas peculiaridades, capazes de afastar o entendimento firmado pelo STF no Tema 342 de Repercussão Geral. Referida distinção restou consignada, inclusive, no voto proferido pelo Relator Ministro Dias Toffoli, quando do julgamento do precedente. Naquela oportunidade, o Ministro deixou claro que a orientação exposta não prejudica o entendimento firmado em sede de recursos repetitivos pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp n. 1.299.303/SC<sup>5</sup>, no tocante ao ICMS incidente sobre o forneci-

<sup>5</sup> O consumidor de energia elétrica “tem legitimidade para propor ação declaratória c/c repetição de indébito na qual se busca afastar, no tocante ao fornecimento de energia elétrica, a incidência do ICMS sobre a demanda contratada e não utilizada” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.299.303/SC, Primeira Seção, Rel. Min. Cesar Asfor Rocha. *Diário da Justiça eletrônico*, 14 ago. 2012).

mento de energia elétrica. Isso porque, segundo o Ministro Dias Toffoli, essa situação, além de peculiar, encontra-se inserida no contexto da concessão de serviço público e possui um regime jurídico próprio.

Isto é, a peculiaridade dessa relação jurídica – marcada pela submissão técnica e regulatória da concessionária ao poder concedente e pela ausência de efectiva operação mercantil entre as partes – legitima o afastamento da dicotomia clássica entre “contribuinte de fato” e “de direito”, reconhecendo-se que o consumidor final assume simultaneamente ambas as posições, sendo o verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária.

Assim, sob a ótica de uma interpretação sistemática e finalística do texto constitucional, e considerando-se os princípios da vedação ao confisco, da capacidade contributiva e da efetividade das normas imunizantes, impõe-se reconhecer a inaplicabilidade da tese firmada no Tema 342 às entidades benéficas de assistência social no que tange ao ICMS sobre energia elétrica, assegurando-lhes integral proteção tributária e resguardando sua capacidade institucional de promover os direitos sociais fundamentais.

#### **4. Peculiaridades envolvendo o ICMS incidente sobre a energia elétrica**

A tributação de energia elétrica merece exame sob os mais variados aspectos, notadamente porque suscita controvérsias doutrinárias e jurisprudenciais.

Como se sabe, a Constituição Federal de 1988 equiparou energia elétrica a mercadoria, conceituando-a como um bem material passível de circulação e tributação. Em razão disso, inseriu na atribuição de competência dos Estados e do Distrito Federal a instituição de Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (art. 155, II, da CF/1988). Logo, a energia elétrica é tributada pelo ICMS a título de mercadoria.

Para o fornecimento de energia elétrica, são celebrados contratos de concessão entre a Agência Nacional de Energia Elétrica (Aneel) e empresas prestadoras dos serviços de energia, por meio dos quais são estabelecidas regras claras a respeito de tarifa, regularidade, continuidade, segurança, atualidade e qualidade dos serviços e do atendimento prestado aos consumidores.

Os contratos de concessão celebrados pela Administração Pública decorrem de regime jurídico próprio, por meio do qual “a prestação de um serviço público é temporariamente delegada pelo Estado a um sujeito privado que assume seu desempenho diretamente em face dos usuários”<sup>6</sup>. Nesse sentido, Marçal Justen Filho discorre acerca do regime jurídico das concessões públicas, de modo que

<sup>6</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de direito administrativo*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2024. E-book, p. 428.

nesses casos, é assegurado a um particular a fruição de bens, serviços ou direitos que, em princípio, eram reservados ao Estado ou somente podem ser deferidos por meio de um ato estatal, de modo que o Estado continua a ser o titular do poder de prestação do serviço, ao passo que o concessionário atua perante terceiros como se fosse o próprio Estado.

Foi diante das particularidades do regime de concessão pública, sobretudo tratando-se de energia elétrica, que o Superior Tribunal de Justiça, sob o rito dos recursos repetitivos (Tema 537)<sup>7</sup>, reconheceu a legitimidade ativa do consumidor final para propor ação declaratória c/c repetição de indébito na qual se busca afastar, no tocante ao fornecimento de energia elétrica, a incidência do ICMS sobre a demanda contratada e não utilizada.

Isso porque, no entendimento da Corte Superior, considerando a especial relação entre Estado concedente, concessionária de serviços públicos e consumidor final, há de se entender o consumidor final como contribuinte de fato e de direito.

Tal conclusão advém do fato de que, no caso dos serviços prestados pelas concessionárias de serviço público, a identificação do “contribuinte de fato” e do “contribuinte de direito” deve ser enfrentada à luz, também, das normas pertinentes às concessões, que revelam uma relação ímpar envolvendo o Estado concedente, a concessionária e o consumidor.

O Estado-concedente e a concessionária, ao longo de toda a exploração do serviço de fornecimento de energia elétrica, de competência da União (art. 21, inciso XII, alínea b, da CF/1988), trabalham em conjunto, estando a concessionária em uma posição de quase total submissão. Portanto, nas relações contratuais em geral estabelecidas com o poder público, a concessionária sempre evitará embates desgastantes e que gerem prejuízos aos serviços ou aos interesses públicos, de modo que o poder concedente e a concessionária encontram-se, na verdade, lado a lado, ausente qualquer possibilidade de conflitos de interesses.

Nos termos do voto proferido pelo Ministro Relator Cesar Asfor Rocha, quando do julgamento do REsp n. 1.299.303/SC, esse quadro revela que a concessionária assume o papel de contribuinte de direito apenas “formalmente”, assim como o consumidor também assume a posição de contribuinte de fato em caráter meramente “formal”.

A legitimidade ativa do consumidor final para discutir judicialmente a ilegalidade e/ou constitucionalidade do ICMS incidente sobre a energia elétrica se justifica pelo fato de que ou o usuário de energia elétrica paga a tarifa com o ICMS eventualmente ilegal ou ficará sem o serviço, o que implica em desligar

<sup>7</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.299.303/SC, Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, Primeira Seção, julgado em 8 ago. 2012. *Diário da Justiça eletrônico*, Brasília, DF, 14 ago. 2012.

lâmpadas, geladeiras, televisores, e demais equipamentos indispensáveis à consecução de suas atividades-fim.

Notadamente, em razão da relevância dos serviços prestados, as entidades benéficas e de assistência social, sem fins lucrativos, não poderão desenvolver suas finalidades sem energia elétrica, razão pela qual não poderão deixar de pagar a tarifa com o ICMS incidente sobre a energia elétrica consumida no atendimento de suas finalidades estatutárias, motivo pelo qual detêm legitimidade ativa para discutir a constitucionalidade do ICMS incidente sobre a energia elétrica.

Ainda, em razão das particularidades envolvendo o fornecimento de energia elétrica, além da legitimidade ativa do consumidor final para discutir judicialmente a ilegalidade e/ou constitucionalidade do ICMS incidente sobre a energia elétrica, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) reconheceu ainda que “o sujeito passivo da obrigação tributária é o consumidor final da energia elétrica, que assume a condição de contribuinte de fato e de direito, figurando a concessionária como mera responsável pelo recolhimento do tributo”<sup>8</sup>.

Isso porque, no caso do ICMS incidente sobre a energia elétrica, é realizada apenas 1 (uma) operação, uma vez que a distribuidora não pratica qualquer operação mercantil, mas apenas a viabiliza, por meio da interligação entre a fonte produtora e o consumidor final, que é o único contribuinte do imposto, razão pela qual não há que se falar na distinção entre “contribuinte de fato” e “contribuinte de direito”.

Em sede doutrinária, discorrendo especificamente sobre a sistemática de imposição do ICMS incidente nas operações de consumo de energia elétrica, sustenta, a seu turno, Roque Antonio Carrazza<sup>9</sup>, não deter a empresa distribuidora a condição de contribuinte do imposto, mas sim de mera responsável pelo seu recolhimento, que faz em nome e por conta do consumidor final, que figura como contribuinte de fato e de direito.

De forma didática, Carrazza explica que, em que pese a incidência de ICMS, as operações com energia elétrica não se equiparam ao comércio atacadista, em que são revendidas mercadorias ao varejista ou ao consumidor final. Isso porque, a distribuidora de energia elétrica não é – e nem pode ser – contribuinte do imposto, justamente porque não pratica qualquer operação mercantil, mas apenas a viabiliza. Portanto, o consumidor final é o sujeito passivo da obrigação tributária, na condição de contribuinte de direito e, ao mesmo tempo, de contribuinte de

<sup>8</sup> “O sujeito passivo da obrigação tributária é o consumidor final da energia elétrica, que assume a condição de contribuinte de fato e de direito, figurando a concessionária como mera responsável pelo recolhimento do tributo [...]. Embora equiparadas às operações mercantis, as operações de consumo de energia elétrica têm suas peculiaridades [...].” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial n. 797.826/MT, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 3 maio 2007. *Diário da Justiça*, Brasília, DF, 21 jun. 2007, p. 283).

<sup>9</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 226-228.

fato. Sendo assim, o professor paulista arremata: “A distribuidora, ao colocar a energia elétrica à disposição do consumidor final, assume a condição de ‘responsável’ pelo recolhimento do ICMS. Melhor explicando, ela, no caso, paga tributo a título alheio, isto é, por conta do consumidor final”.

Pois bem. Na medida em que o sujeito passivo (contribuinte de direito) é o consumidor final da energia elétrica, segue-se, por imperativo lógico, que, se este for imune à tributação, dele não poderá cobrado ICMS.

Com efeito, retoma-se a ideia ontológica da imunidade tributária como uma limitação constitucional ao poder de tributar, vedando-se a cobrança de impostos em determinadas hipóteses expressamente consignadas no texto constitucional, considerando as atividades por elas desenvolvidas, ou então o déficit de capacidade de contributiva.

Disso decorre que, mesmo nos impostos indiretos, estão sendo tributados pessoas, bens e situações, de modo que deverá ser respeitada a norma imunizante também nestas situações.

Em sendo atingido o patrimônio daquele que goza de imunidade tributária, independentemente se classificado como contribuinte de direito ou de fato, em se tratando de entidade beneficiante de assistência social sem fins lucrativos, deverá ser considerada imune, sob pena de ser tributada renda não tributável, o que esgota o sentido da norma imunizante.

Assim, sendo imune, o beneficiado não deveria ser compelido à exigência tributária, e nem sequer ao recolhimento do ICMS incidente sobre as operações envolvendo energia elétrica.

Portanto, a classificação dos impostos como diretos ou indiretos, e a distinção entre “contribuinte de fato” e “contribuinte de direito” não pode ter o condão de anular mandamento constitucional de imunidade tributária.

## **5. Da legislação estadual acerca da imunidade tributária das entidades beneficiantes de assistência social – ICMS incidente sobre a energia elétrica**

Em alguns Estados, o adquirente/consumidor da energia, pessoa física ou jurídica, é equiparado à condição de contribuinte de direito do ICMS nessas operações, como em São Paulo e na Bahia, por exemplo. Eis, respectivamente, a redação do art. 7º, § 1º, item 4, da Lei Paulista n. 6.374/1989<sup>10</sup> e do art. 5º, § 1º, inciso IV, da Lei Baiana n. 7.014/1996<sup>11</sup>.

<sup>10</sup> SÃO PAULO. Lei n. 6.374, de 1º de março de 1989. Dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS. *Diário Oficial do Estado de São Paulo*, São Paulo, SP, 2 mar. 1989. “Art. 7º. Contribuinte do imposto é qualquer pessoa, natural ou jurídica, que de modo habitual ou em volume que caracterize intuito comercial, realize operações relativas à circulação de mercadorias ou preste serviços de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação. § 1º É também contribuinte a pessoa natural ou jurídica que, mesmo

Nesses casos, a legislação local atribui a condição de contribuinte de direito do imposto estadual (e não apenas contribuinte de fato), figurando como sujeito passivo da obrigação tributária, a imunidade tributária das entidades de educação e assistência social sem fins lucrativos afasta a incidência do ICMS sobre operações envolvendo energia elétrica.

Já no Paraná, a Lei Estadual n. 14.586/2004 veda “a cobrança de ICMS nas contas de serviços públicos estaduais próprios, delegados, terceirizados ou privatizados de água, luz telefone e gás, de igreja e templos de qualquer crença, desde que o imóvel esteja comprovadamente na propriedade ou posse das igrejas ou templos e sejam usados para a prática religiosa”. Extraí-se da legislação paranaense a estrita observância das normas constitucionais de imunidade tributária, ainda que aplicável apenas às entidades religiosas e templos de qualquer culto (art. 150, VI, b, da CF/1988).

Em que pese a iniciativa da Assembleia Legislativa do Estado do Paraná de preservar a imunidade tributária do ICMS incidente sobre a energia elétrica, tal como deveria ser, o então Governador propôs a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 3.421, sob o fundamento de que a lei seria inconstitucional porque as entidades religiosas não são contribuintes de direito do imposto, mas somente contribuintes de fato. Dentre outros fundamentos, a Ação Direta foi julgada improcedente em 5 de março de 2010, tendo como relator o então Ministro Marco Aurélio. Cabe ressaltar que o Ministro relator manteve a isenção do ICMS incidente sobre a energia elétrica para as igrejas e templos de qualquer culto pois o valor do imposto recaiu no preço da fatura, sendo, portanto, suportado pelas entidades religiosas. Assim, os templos das religiões mais diversas, tendo que arcar com o ICMS das contas de serviços públicos essenciais, teriam suas atividades mais dificultadas, razão pela qual prevaleceu a não tributação das entidades religiosas pelo ICMS incidente sobre a energia elétrica, em respeito ao direito fundamental à liberdade religiosa e de crença.

---

sem habitualidade ou intuito comercial: 4 – adquira energia elétrica ou petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos dele derivados, oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.”

<sup>11</sup> BAHIA. Lei n. 7.014, de 4 de dezembro de 1996. Dispõe sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS. *Diário Oficial do Estado da Bahia*, Salvador, BA, 5 dez. 1996. “Art. 5º. Contribuinte do ICMS é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. § 1º É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial: IV – adquira de outra unidade da Federação lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos derivados de petróleo e energia elétrica, quando não destinados à comercialização, industrialização, produção, geração ou extração.”

Entendemos que o mesmo raciocínio deve ser aplicado às entidades benéficas de assistência social, uma vez que também arcam com o ICMS incidente nas contas de energia elétrica, serviço público indispensável à consecução de suas finalidades essenciais, o que vem a onerar e dificultar o desempenho de suas funções típicas, em que pese também detenham imunidade tributária. Assim como no caso das entidades religiosas foi preservado o direito à liberdade religiosa e de crença, no caso das instituições benéficas de assistência social, é necessário relembrar a razão da outorga da imunidade tributária a essas entidades, qual seja, a realização de atividades próprias do Estado, a exemplo da educação, do acesso à cultura, e da assistência social, em suas diversas modalidades (médica, hospitalar, odontológica, jurídica etc.). Nas palavras de Regina Helena Costa, trata-se de atividades de interesse público, não traduzindo exploração econômica – e, portanto, não indicadoras de capacidade contributiva daqueles que as desenvolvem.

Nesse sentido, importante destacar a relevância do Certificado de Entidade Benéfica de Assistência Social (Cebas), na medida em que se trata de instrumento de qualificação e reconhecimento dessas instituições perante o Estado e confere presunção de legitimidade à condição de entidade benéfica. No tocante à controvérsia relativa ao ICMS, o Cebas reforça a condição de sujeito passivo imune, sobretudo quando o ordenamento infraconstitucional tenta restringir a aplicação da imunidade com base em classificações formais como “contribuinte de fato” ou “de direito”.

Assim, diante da equiparação promovida entre contribuinte de fato e de direito pelas leis estaduais e o entendimento fixado pelas Cortes Superiores sobre o tema, conclui-se que a aquisição de energia elétrica por entidades benéficas de assistência social sem finalidade lucrativa e com imunidade tributária assegurada no art. 150, VI, c, da CF/88 não se submete à incidência do ICMS.

## 6. Considerações finais

Diante do que foi exposto, o debate sobre a imunidade tributária das entidades benéficas de assistência social sem fins lucrativos, especialmente no que tange à cobrança do ICMS sobre o fornecimento de energia elétrica, revela-se de grande relevância tanto para a doutrina quanto para a jurisprudência. A imunidade tributária, prevista no art. 150, VI, c, da Constituição Federal, visa garantir a efetivação de atividades essenciais à sociedade, como educação e assistência social, sem que as entidades responsáveis por essas atividades sejam oneradas por tributos que possam prejudicar sua capacidade de promover o bem-estar público.

O ICMS, sendo um imposto indireto, é de fato pago pelo consumidor final em razão do repasse do encargo financeiro do tributo, mas é certo que a imunidade constitucional deve prevalecer, uma vez que o objetivo é garantir a efetivida-

de das finalidades dessas instituições, sem que sejam impactadas por tributos que onere suas atividades essenciais.

Além disso, diante das peculiaridades das operações de fornecimento de energia elétrica, reguladas pelo regime de concessões públicas, e a relação especial entre o Estado, a concessionária e o consumidor final, fundamentam a irrelevância da dicotomia “contribuinte de fato” e “contribuinte de direito”, reforçando a legitimidade do consumidor final para discutir a ilegalidade/inconstitucionalidade da imposição do ICMS sobre a energia elétrica, sobretudo em se tratando de entidades imunes.

No Brasil, já vêm sendo editadas Leis Estaduais que equiparam o adquirente/consumidor da energia, pessoa física ou jurídica, à condição de contribuinte de direito do ICMS, como é o caso de São Paulo e da Bahia. Já no Estado do Paraná, a Lei Estadual n. 14.586/2004 busca preservar o preceito constitucional da imunidade tributária por meio da vedação da cobrança de ICMS nas contas de serviços públicos estaduais próprios, a exemplo da energia elétrica, de igrejas e templos de qualquer culto. Isso mais uma vez reforça a interpretação de que a cobrança do ICMS sobre a energia elétrica fere a imunidade tributária, prejudicando as atividades essenciais das entidades benéficas de assistência social sem fins lucrativos.

Portanto, as discussões jurídicas e legislativas sobre a imunidade tributária das entidades benéficas de assistência social sem fins lucrativos, especialmente no que se refere à energia elétrica, devem considerar a essência da norma constitucional, que visa a não tributação dessas entidades, independentemente da classificação do imposto como direto ou indireto ou dos conceitos de “contribuinte de fato” e “contribuinte de direito”.

Assim, à luz do ordenamento constitucional brasileiro, a imunidade tributária conferida às entidades benéficas de assistência social sem fins lucrativos não constitui um privilégio fiscal, mas sim um mecanismo de salvaguarda institucional destinado a assegurar a continuidade e a eficácia de serviços essenciais que, não raramente, suprem deficiências estruturais do próprio Estado, desempenhando papel estratégico no processo de inclusão social, redução das desigualdades e efetivação de direitos fundamentais.

Nesse sentido, a manutenção da imunidade tributária – especialmente frente a tributos como o ICMS incidente sobre o consumo de energia elétrica – é condição *sine qua non* para que tais instituições possam direcionar integralmente seus recursos à consecução de suas finalidades estatutárias, sem sofrer desvio de finalidade imposto por obrigações tributárias incompatíveis com sua natureza institucional. O instituto da imunidade, nesse cenário, revela-se como verdadeiro vetor de justiça fiscal e instrumento de promoção do desenvolvimento nacional, ao garantir que essas entidades continuem a exercer, com autonomia e sustentabilidade, suas funções sociais, contribuindo de forma significativa para a coesão social e o bem-estar coletivo.

## Referências

- BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Art. 150, VI, c.
- BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Código Tributário Nacional. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 27 out. 1966. Art. 14.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 13. ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2023. E-book.
- GAMA, Tácio Lacerda. A imunidade dos templos de qualquer culto: análise crítica de algumas controvérsias e soluções dadas pela jurisprudência. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo* v. 1, jul./ago. 2016, p. 217-236.
- HARADA, Kiyoshi. ICMS incidente sobre a energia elétrica e problemas dele decorrentes. *Revista Tributária e de Finanças Públicas* v. 115, mar./abr. 2014, p. 205-222.
- JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de direito administrativo*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2024. E-book.
- MACHADO, Eduardo Muniz. Exclusão do ICMS na aquisição de bens das entidades escolares sem fins lucrativos. *Doutrinas Essenciais de Direito Tributário* v. 4, fev. 2011, p. 489-500.
- MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1997.
- OLIVEIRA, Daniela Olímpio. Tipologia do contribuinte indireto: investigação da posição subjetiva “de fato” na relação jurídico-tributária à luz da legalidade tributária e da capacidade contributiva. *Revista Tributária e de Finanças Públicas* v. 120, jan./fev. 2015, p. 123-150.
- REI, José Anijar Fragoso; GARCIA, André Luis Bitar de Lima. O *distinguishing* realizado pelo STF no julgamento da ADIn 3.421-PR. *Revista de Informação Legislativa* a. 49, n. 196, out./dez. 2012, p. 311-325.
- REIS JÚNIOR, Ari Timóteo dos. A imunidade subjetiva do contribuinte de fato: uma análise da chamada interpretação econômica do direito tributário. *Doutrinas Essenciais de Direito Tributário* v. 9, jul. 2014, p. 641-660.