



UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SOCIOECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

RAFAEL MOURE

Aspectos relacionados ao Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) e a insegurança jurídica em contratos de concessão do setor elétrico

Florianópolis
2024

RAFAEL MOURE

Aspectos relacionados ao Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) e a insegurança jurídica em contratos de concessão do setor elétrico

Trabalho de Conclusão de Curso submetido ao curso de Ciências Contábeis do Centro Socioeconômico da Universidade Federal de Santa Catarina como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Dra. Viviane Theiss

Florianópolis

2024

Moure, Rafael

Aspectos relacionados ao Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) e a insegurança jurídica em contratos de concessão do setor elétrico / Rafael Moure ; orientadora, Viviane Theiss, 2024.

46 p.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro Socioeconômico, Graduação em Ciências Contábeis, Florianópolis, 2024.

Inclui referências.

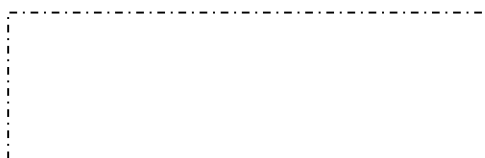
1. Ciências Contábeis. 2. ITBI. 3. Insegurança jurídica. 4. Contrato de concessão. 5. Setor elétrico. I. Theiss, Viviane. II. Universidade Federal de Santa Catarina. Graduação em Ciências Contábeis. III. Título.

RAFAEL MOURE

Aspectos relacionados ao Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) e a insegurança jurídica em contratos de concessão do setor elétrico

Este Trabalho de Conclusão de Curso foi julgado adequado para obtenção do título de Bacharel e aprovado em sua forma final pelo Curso de Ciências Contábeis.

Florianópolis, 20 de junho de 2024.



Prof. Moacir Manoel Rodrigues Júnior
Coordenação do TCC

Banca examinadora



Prof.ª. Dra. Viviane Theiss
Orientador(a)



Prof. Dr. Marcelo Haendchen Dutra
Instituição UFSC



Profª. Ma. Annandy Raquel Pereira da Silva
Instituição UFSC

Florianópolis, 2024

AGRADECIMENTOS

Em agradecimento a minha professora orientadora Dra. Viviane Theiss por todo o apoio e dedicação ao longo dessa jornada. Agradeço também aos meus pais, Fabíola e Rodrigo, que sempre estiveram ao meu lado oferecendo todo o suporte necessário durante minha trajetória, para que eu pudesse me desenvolver como pessoa através da educação. E também, agradeço a minha irmã Beatriz, companheira e amiga para todas as horas, que não mede esforços para ser o suporte das minhas conquistas.

RESUMO

O objetivo deste estudo foi analisar os aspectos relacionados ao Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) e a insegurança jurídica em contratos de concessão do setor elétrico. A partir de aspectos identificados na literatura, como complexidade tributária, insegurança jurídica e conformidade tributária, a pesquisa se caracteriza de natureza exploratória e descritiva. O estudo é realizado por meio de multicasos, com características de abordagem mista. Para o estudo multicasos qualitativo e quantitativo, foram definidas seis empresas do setor elétrico, que reconheceram a problemática com a insegurança pertinente ao ITBI em seus contratos de concessão. A coleta de dados foi mediante triangulação de dados, por meio de análise documental e observações. Foi realizada também a aplicação de questionário para coletar as percepções dos envolvidos em diferentes empresas. As discussões apresentadas indicam os desafios do ITBI e dos contratos de concessão do setor elétrico, as percepções dos agentes quanto ao caso, e a adaptação das empresas para adequação desse tributo vinculado aos contratos de concessão. Como resultado, o estudo evidencia a importância imediata de adotar uma estratégia abrangente para alcançar um entendimento mais definido, preciso e consensual entre as agências reguladoras e os tribunais competentes sobre a legalidade da aplicação do ITBI relacionados aos contratos de concessão do setor elétrico. Fato essencial para mitigar a incerteza jurídica existente e garantir a conformidade tributária das empresas, contribuindo para criar um ambiente mais estável e propício ao crescimento do setor, abordando aspectos contábeis, jurídicos e financeiros.

Palavras-chave: setor elétrico; contrato de concessão; ITBI; insegurança jurídica.

ABSTRACT

The objective of this study was to analyze the aspects related to tax on the Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) and legal insecurity in concession contracts in the electric sector. Based on aspects identified in the literature, such as tax complexity, legal uncertainty, and tax compliance, the research is characterized as exploratory and descriptive in nature. The study is conducted through multiple cases, with mixed methods approach characteristics. For the qualitative and quantitative multiple-case study, six electric sector companies were defined, which acknowledged the problem with the insecurity pertaining to ITBI in their concession contracts. Data collection was done through data triangulation, via document analysis and observations. Questionnaires were also applied to collect the perceptions of those involved in different companies. The discussions presented indicate the challenges of ITBI and concession contracts in the electric sector, the agents' perceptions regarding the case, and the companies' adaptation to adjust to this tax linked to concession contracts. As a result, the study highlights the immediate importance of adopting a comprehensive strategy to achieve a more defined, precise, and consensual understanding among regulatory agencies and competent courts regarding the legality of ITBI application related to electric sector concession contracts. An essential factor to mitigate existing legal uncertainty and ensure tax compliance of companies, contributing to creating a more stable and conducive environment for sector growth, addressing accounting, legal, and financial aspects.

Keywords: electric sector; concession contract; ITBI; legal insecurity.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Características dos respondentes.....	23
Figura 2 - Estatística descritiva	27
Figura 3 - Impacto financeiro por penalização de descumprimento de contrato	34

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Questão 3	29
Gráfico 2 - Questão 4	29
Gráfico 3 - Questão 10	32

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Resumo da literatura	19
Quadro 2 - Categorias e subcategorias do estudo	244
Quadro 3 - Questão aberta sobre os principais desafios	30
Quadro 4 - Questão aberta sobre os principais desafios	33
Quadro 5 - Questão aberta sobre as estratégias do caso	35
Quadro 6 - Questionário	455

LISTA DE SIGLAS

AI	Auto de Infração
ANEEL	Agência Nacional de Energia Elétrica
CCEAR	Contrato de Comercialização de Energia no Ambiente Regulado
CF	Constituição Federal
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CTN	Código Tributário Nacional
ITBI	Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis
LGPD	Lei Geral de Proteção de Dados
MCPSE	Manual de Controle Patrimonial do Setor Elétrico
RAG	Receita Anual de Geração
ROL	Receita Operacional Líquida
STJ	Superior Tribunal de Justiça
STN	Sistema Tributário Nacional

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	13
1.1	OBJETIVOS	14
1.1.1	Objetivo geral.....	14
1.1.2	Objetivos específicos.....	14
1.2	JUSTIFICATIVA.....	15
2	REFERENCIAL TEÓRICO.....	16
2.1	IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS (ITBI)	16
2.2	COMPLEXIDADE TRIBUTÁRIA, INSEGURANÇA JURÍDICA E CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA.....	17
2.3	O ITBI NOS CONTRATOS DE CONCESSÃO DO SETOR ELÉTRICO	18
3	METODOLOGIA	21
3.1	ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO	21
3.2	ESCOLHA DOS CASOS.....	22
3.3	COLETA E TRATAMENTO DOS DADOS	22
4	RESULTADOS E DISCUSSÕES	25
4.1	DESAFIOS DO ITBI E DOS CONTRATOS DE CONCESSÃO DO SETOR ELÉTRICO.....	25
4.2	PERCEPÇÕES DOS AGENTES DO SETOR ELÉTRICO SOBRE O ITBI EM CONTRATOS DE CONCESSÃO	27
4.3	ADAPTAÇÃO DAS EMPRESAS DO SETOR ELÉTRICO PARA ADEQUAÇÃO DO ITBI EM CONTRATOS DE CONCESSÃO	31
5	CONCLUSÃO	36
	REFERÊNCIAS.....	388
	APÊNDICE A.....	455

1 INTRODUÇÃO

De acordo com Harada (2021, p. 35), “Sistema Tributário significa um conjunto de normas constitucionais de natureza tributária inserido no Sistema Jurídico Global, formado por um conjunto unitário e ordenado de normas subordinadas aos princípios fundamentais”. Por tal razão, acrescenta-se que se denomina Sistema Tributário Nacional (STN), o conjunto de tributos federais, estaduais e municipais (Fernandes, 2019). Com isso, infere-se o Código Tributário, que junto às outras normatizações, rege os tributos de nosso país.

Nesse viés, quanto a tributo, infere-se o Art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN): “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (Brasil, 1966, p. 1). Em outras palavras, segundo Favacho (2010), é um valor que deve ser pago em dinheiro e o recolhimento é obrigatório. Porém, o fato de ser obrigatório não quer dizer que todos precisam recolher todos os tributos, pois cada um tem sua regra específica. Além disso, ele também é definido como uma prestação que não constitui sanção de ato ilícito, o que significa que multas, por exemplo, não são tributos.

Dentro desse escopo, evidencia-se que o imposto é um tributo cobrado por um governo para financiar seus gastos públicos (Soares, 2023). E assim, chega-se ao Imposto sobre a transmissão de bens imóveis (ITBI), que segundo Viana (2018), é um tributo de competência municipal que incide sobre a transferência da propriedade de bens imóveis.

Por esse prisma, traz-se à tona, o devido imposto supracitado, o ITBI, para uma análise frente ao setor elétrico brasileiro. Tal setor é um tema relevante e complexo, objeto de estudos e análises por diversos especialistas. De acordo com Rodrigues (2012), o setor elétrico desempenha um papel crucial no desenvolvimento socioeconômico do país, sendo responsável pela geração, transmissão e distribuição de energia elétrica para atender as demandas da sociedade. Assim, é notável a tamanha importância do setor, que movimenta altos valores, como exemplificado pela Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL) (2023), que os subsídios no setor em 2023 custaram em torno de R\$40 bilhões.

Dessa forma, traça-se um paralelo entre o ITBI e os contratos de concessão do setor elétrico. Os contratos de concessão, segundo Vieira (2017, p. 2), “é um

instrumento jurídico que estabelece as condições e obrigações entre o poder concedente, geralmente o Estado, e a concessionária responsável pela prestação dos serviços de geração, transmissão ou distribuição de energia elétrica". Além disso, Ribeiro (2019) ressalta que esse tipo de contrato possui cláusulas específicas que regem a duração da concessão, as obrigações das partes envolvidas, as tarifas praticadas, e outros aspectos relevantes. Dessa forma, infere-se que um contrato de concessão no setor, traz à tona o ITBI, pois após concretização do contrato, há uma transmissão/transferência de bens imóveis para que a atividade possa ser exercida.

Tendo em vista as informações redigidas, cita-se a insegurança jurídica em congruência com o ITBI devido pelas empresas do setor, frente aos contratos de concessão. Segundo Souza (2018, p. 2), "a insegurança jurídica ocorre quando há falta de clareza, estabilidade e previsibilidade nas normas e decisões judiciais, dificultando a tomada de decisões e prejudicando a confiança dos agentes econômicos". Além disso, Barbosa (2019, p. 1) destaca que "a insegurança jurídica pode gerar consequências negativas, como o desestímulo ao investimento, a paralisação de projetos e a diminuição da competitividade".

Com isso, busca-se responder a seguinte pergunta de pesquisa: Quais são os aspectos relacionados ao ITBI e a insegurança jurídica em contratos de concessão do setor elétrico?

1.1 OBJETIVOS

Nesta subseção apresentam-se os objetivos geral e específicos, que norteiam a presente pesquisa.

1.1.1 Objetivo geral

Analisar os aspectos relacionados ao ITBI e a insegurança jurídica em contratos de concessão do setor elétrico.

1.1.2 Objetivos específicos

Para atingir o objetivo geral, traçaram-se os seguintes objetivos específicos:

- a. Identificar quais são os principais desafios enfrentados pelas empresas do setor elétrico em relação ao ITBI;
- b. Verificar a percepção de agentes do setor elétrico sobre o ITBI em contratos de concessão;
- c. Descrever como as empresas do setor elétrico estão se adaptando para garantir a adequação em casos de ITBI nos contratos de concessão.

1.2 JUSTIFICATIVA

Infere-se, que a partir da legislação do ITBI vigente na Constituição Federal (CF) de 1988, e no CTN, são diversas vertentes que a complexidade desse tributo nos leva. Quanto ao tema em pauta, há diversas modulações que se desenvolvem o assunto, por isso, a própria interpretação da lei é um avanço constante conforme a sociedade evolui como um todo.

Nesse viés, quanto mais fundo e específico é o assunto que aborda um tributo, no caso, o ITBI, mais se abre a interpretações e inseguranças para as empresas, investidores e a quem mais interessar. Dentro desse escopo, a aplicabilidade do tributo nos contratos de concessão das usinas do setor elétrico, é um verdadeiro ponto a se observar, pois não há no hodierno um entendimento pacificado, e por isso, gera tantas dúvidas e anseios. Com isso, cabe destacar a falta de estudo na literatura sobre esse tema, ficando quase que restrito à sua análise legislativa e contratual. Assim, este estudo contribui com mais evidências sobre a problemática descrita.

Por esses aspectos, cita-se ainda a importância do estudo, visto que esses contratos de concessão que duraram dezenas de anos estão se encerrando, e, por consequência, novos contratos de concessão vão surgir, que de acordo com a ANEEL (2022) são outorgados por até 35 anos, e dessa forma, a transferência de bens deverá ser feita. Nesse contexto, justifica-se o estudo por se tratar de um aspecto tão importante para o bem-estar humano, que é a geração de energia, e para isso, analisa-se os aspectos do ITBI e a insegurança em contratos de concessão do setor elétrico, para entender as demandas e impactos sofridos pelas empresas, quanto a falta de segurança na tomada de decisão tributárias.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo serão abordados os aspectos relacionados ao ITBI, complexidade tributária, conformidade tributária e insegurança jurídica. Aspectos estes que serão posteriormente avaliados e aplicados ao setor elétrico, principalmente no que tange a relação em contratos de concessão.

2.1 IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS (ITBI)

De acordo com Rocha, de Paula e Gregolin (2021), o ITBI é um tributo cobrado pelo poder público municipal no momento em que há a transmissão de um bem imóvel de um proprietário para outro. O ITBI é um tributo importante para o município, e sua cobrança é uma forma de arrecadar recursos que podem ser utilizados para melhorar a qualidade de vida da população, como saúde, educação, segurança e infraestrutura.

Segundo a Constituição Federal de 1988, é competência dos municípios instituir impostos sobre a transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis (Brasil, 1988). Dessa forma, suas alíquotas e formas de cobrança podem variar de acordo com cada cidade e estado.

De acordo com a Lei nº 11.196/2005, que dispõe sobre o tratamento tributário das operações de arrendamento mercantil e da alienação de bens imóveis realizadas por pessoas físicas e jurídicas, o ITBI deve ser pago pelo adquirente do imóvel. Isso significa que é responsabilidade do comprador do imóvel arcar com o pagamento do imposto (Brasil, 2005).

Ferreira (2017, p. 95) esclarece que, "o ITBI é um tributo que incide sobre a transferência de bens imóveis, e tem como fato gerador a transmissão da propriedade do imóvel". Ou seja, a cobrança do imposto está diretamente relacionada à transferência da propriedade do bem imóvel.

É importante ressaltar que a não quitação do ITBI pode gerar problemas para o comprador do imóvel. Segundo o Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro (2021, p. 2), "a falta de pagamento do ITBI impede o registro do imóvel no Cartório de Registro de Imóveis e pode ensejar a cobrança de multa e juros". Portanto, é fundamental que o comprador do imóvel esteja atento às obrigações tributárias referentes à transação, a fim de evitar problemas futuros.

Nesse contexto, denota Aguiar (2023, p. 1), “somente a Prefeitura de São Paulo arrecadou cerca de R\$3,5 bilhões de ITBI em 2021, o que representou 5% de toda a receita do município”. Conclui-se, então, que o ITBI é um imposto de suma importância para os municípios, e que os mesmos farão rigorosa fiscalização para arrecadar os valores devidos pelos contribuintes.

2.2 COMPLEXIDADE TRIBUTÁRIA, INSEGURANÇA JURÍDICA E CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA

A complexidade tributária encontra-se associada ao extenso conjunto de tributos, leis existentes, diferenciação de regras tributárias e a forma de recolhimento (Kronbauer et al., 2009), tendo o Brasil “um sistema tributário baseado na conformidade voluntária, ou seja, espera-se que os contribuintes compreendam e cumpram as suas obrigações tributárias. Entretanto, sob tal sistema, é inevitável que alguns contribuintes não o façam” (Siqueira; Ramos, 2005, p. 575).

Dentro desse escopo, a complexidade tributária pode ser associada a insegurança jurídica, que de acordo com o Conselho Nacional de Justiça, é “a falta de previsibilidade e estabilidade nas decisões judiciais, bem como na aplicação e interpretação das normas jurídicas” (Brasil, 2021, p. 1).

Dessa forma, tal fato pode ser causado por diversos fatores, como a falta de clareza nas leis, a morosidade na tomada de decisões judiciais e a falta de uniformidade na aplicação da lei pelos tribunais, assim como aludido por Fux (2011), inferindo que na falta de previsibilidade e estabilidade nas decisões judiciais, a justiça acaba se tornando um jogo de azar, em que o direito se perde no labirinto da incerteza.

Conforme destaca Cunha Júnior e Nascimento (2020), a insegurança jurídica pode ter impactos negativos tanto para indivíduos quanto para empresas e instituições, podendo levar a prejuízos econômicos, sociais e políticos. Assim como denota Fernandes e Freitas (2017), o raciocínio desenvolvido é que quanto menos segurança jurídica existe, mais arriscadas as relações econômicas serão. A base das transações econômicas é a confiabilidade e a previsibilidade dos seus resultados. Sem essa previsibilidade os investidores se veem num cenário de instabilidade em que os custos e benefícios ficam mais difíceis de calcular. Infere-se então, a necessidade de investimentos bilionários pelas empresas do setor, e tais aspectos observados, vão divergindo os investidores das empresas na hora de fechar negócio.

Todos esses pontos trazem implicações para o crescimento e o desenvolvimento do país. Com efeito, segundo estimativa de Armando Castelar, professor da Fundação Getúlio Vargas (FGV-2018), a insegurança jurídica reduz o potencial de crescimento anual do Brasil entre 0,2% e 0,5%.

Portanto, é fundamental que o Estado e os agentes públicos responsáveis pela aplicação da lei trabalhem em conjunto para garantir a segurança jurídica, promovendo a clareza das leis e a uniformidade na sua aplicação, bem como a celeridade e eficiência na tomada de decisões judiciais.

Isto posto, em consonância com o exposto, Silva (2017) denota sobre a conformidade tributária, que refere-se ao cumprimento por parte dos contribuintes de todas as exigências legais estabelecidas pelo sistema tributário, incluindo a correta apuração, declaração e pagamento dos tributos devidos. A conformidade tributária também envolve a observância dos prazos e a manutenção de registros adequados que comprovem o cumprimento das obrigações fiscais.

Dessa forma, infere-se que a complexidade do sistema tributário brasileiro é frequentemente pautada no hodierno, e a própria estrutura do sistema tributário contribui para este ponto. Com os diversos impostos federais, estaduais e municipais, cada um com suas especificidades e legislações exclusivas, acabam gerando dificuldades para os contribuintes entenderem e cumprirem todas as obrigações fiscais, especialmente para as empresas que operam em diferentes estados ou municípios (Coelho, 2016, p.78)

Nesse viés, segundo Pereira (2018), há concordância de que essa complexidade tem gerado impactos tanto para os contribuintes quanto para a administração pública, tornando a manutenção da conformidade tributária um desafio constante para a sociedade em geral.

2.3 O ITBI NOS CONTRATOS DE CONCESSÃO DO SETOR ELÉTRICO

A insegurança jurídica tem sido um dos principais desafios para o setor elétrico brasileiro, principalmente em relação ao ITBI. A sua aplicação no setor elétrico tem gerado discussões sobre sua legalidade e forma de cálculo, devido à complexidade da legislação.

Segundo Souza e Araújo (2017), a aplicação do ITBI em operações de transferência de concessão de usinas hidrelétricas tem gerado controvérsias e

insegurança jurídica. Os autores apontam que, apesar de a Constituição Federal determinar que o setor elétrico é de competência exclusiva da União, alguns municípios têm exigido o pagamento do imposto em transações envolvendo usinas hidrelétricas.

Para Zanluca et al. (2020), a falta de uniformidade na interpretação da legislação tributária em relação ao ITBI tem gerado insegurança jurídica e afetado a competitividade do setor elétrico. Os autores destacam que, mesmo com as orientações do Superior Tribunal de Justiça (STJ), há divergências entre os tribunais em relação à aplicação do imposto em operações de transferência de concessão de usinas hidrelétricas. Isto posto, ressalta-se que não havendo entendimento pacificado, o município, por se tratar de altas quantias, tende a cobrar o pagamento do tributo para aumentar sua arrecadação.

Diante desse cenário, alguns estudiosos têm defendido a necessidade de uma regulação mais clara e uniforme em relação ao ITBI no setor elétrico. Conforme apontado por Castilho e Alves (2018), é importante que sejam estabelecidas diretrizes claras em relação à incidência e cálculo do imposto em transações envolvendo usinas hidrelétricas, a fim de evitar insegurança jurídica e garantir a competitividade do setor elétrico.

Quadro 1 - Resumo da literatura

Autoria (ano)	Periódico/ Apresentado	Principais Aspectos/Resultados
União	CTN - Código Tributário Nacional	Art. 35 a 42. Seção III no que tange ao Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a eles Relativos
União	CF/88 - Constituição Federal de 1988	Art. 156, Inciso II. No que rege a competência do ITBI.
Sampaio e Guerra (2019)	Revista Brasileira de Políticas Públicas	Observa-se que não ocorre a aquisição originária dos bens pelo poder público, no caso de ativos adquiridos pela concessionária, nem a transferência intermediada da posse ou usufruto dos bens originalmente já públicos, mas que estavam no acervo da antiga concessionária, como forma de viabilizar a prestação do serviço. Nesse contexto, sugere-se considerar a oportunidade de alteração legislativa que permita averbar o contrato de concessão nos Registros Gerais de Imóveis, como forma, por exemplo, de permitir à concessionária o exercício de direitos possessórios relacionados a imóveis afetados à concessão. Aspectos importantes ao se enquadrar (ou não) a incidência do ITBI nos casos estudados.

Campos (2022)	Revista de Direito Administrativo e Gestão Pública	Vem à tona a ideia de passar a utilizar o instituto da concessão do uso do bem público ao invés de realizar a transferência de propriedade a cada novo delegatário responsável por explorar a concessão. Visa, por um lado, sanar futuros conflitos ao alterar o sistema vigente da reversão para a concessão de uso de bem público, o que impactaria numa alteração necessariamente do contrato de concessão vigente. Portanto, nessa situação, a propriedade restaria com a União, reduzindo o impacto da reversão ao fim da concessão. Ao delegatário, restaria tão somente a exploração de tais bens. Resultado que converge a um entendimento pacificado sobre o tema, e diminuiria substancialmente a insegurança jurídica.
Gonçalves (2020)	Jusbrasil	Ocorre a obrigatoriedade do pagamento do ITBI quando houver a transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia. Tais fatos são pontos a serem analisados frente a transferências devidas ao contrato de concessão.
Fernandes e Freitas (2017)	Banca de Mestrado - UFPB	Observa-se que em uma situação de insegurança jurídica, é possível que esses investidores fiquem mais tímidos e receosos de se arriscar, pois não existe previsibilidade no que pode acontecer. O resultado indireto da insegurança, então, seria um travamento no crescimento econômico e no direito do desenvolvimento econômico. O raciocínio desenvolvido é que quanto menos segurança jurídica existe, mais arriscadas as relações econômicas serão. A base das transações econômicas é a confiabilidade e a previsibilidade dos seus resultados. Sem essa previsibilidade os investidores se veem num cenário de instabilidade onde os custos e benefícios ficam mais difíceis de calcular. Infere-se então, a necessidade de investimentos bilionários pelas empresas do setor, e tais aspectos observados, vão divergindo os investidores das empresas na hora de fechar negócio.

Fonte: Dados da pesquisa (2024).

Com isso, o referencial teórico abordado neste capítulo oferece uma compreensão sobre temas cruciais para o entendimento dos aspectos relacionados ao ITBI, à complexidade e conformidade tributária, bem como à insegurança jurídica, e sua interação com os contratos de concessão no setor elétrico.

3 METODOLOGIA

Esta seção está dividida em enquadramento metodológico, escolha dos casos e coleta e tratamento dos dados.

3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

A pesquisa se caracteriza como de natureza exploratória e descritiva. De acordo com Gil (2008), a pesquisa exploratória costuma envolver levantamento bibliográfico; entrevistas com pessoas que tiveram experiências práticas com o problema pesquisado; e análise de exemplos que estimulem a compreensão. Com isso, ressalta-se também que a pesquisa é caracterizada por investigar aspectos ainda não claros e necessitados de investigação na literatura. Dessa forma, em complemento e ainda segundo Gil (2008), as pesquisas descritivas apontam características de fatos ou fenômenos e permitem identificar as relações entre as variáveis observadas.

Ressalta-se, então, que o estudo é realizado por meio de multicasos, com características de abordagem mista. Segundo Creswell (2003), pesquisa mista é quando dados qualitativos e quantitativos são coletados e analisados para estudar um fenômeno em uma única pesquisa. De acordo com ele, as tendências intrínsecas a um dos métodos citados (qualitativo ou quantitativo), podem neutralizar as tendências do outro método. Ainda assim, cabe destacar que o presente estudo tem predominância qualitativa.

Trata-se de um estudo multicasos, pois o mesmo permite identificar evidências e estabelecer semelhanças entre os múltiplos casos analisados nas empresas do setor elétrico, assim, uma análise através de múltiplos casos permite que os resultados da pesquisa sejam considerados mais robustos e facilitem a análise (Yin, 2009). Casos estes, analisados em algumas das maiores empresas do setor no país, cujo fenômeno a ser discutido é de extrema relevância para as empresas e mercado envolvido, podendo movimentar milhões de reais.

3.2 ESCOLHA DOS CASOS

Para o estudo multicasos qualitativo e quantitativo, foram definidas 6 (seis) empresas do setor. Vale ressaltar que todas elas atuam no setor de energia, com enfoque no ramo de geração de energia elétrica, por meio das suas usinas hidrelétricas, todas reguladas pela ANEEL e impactadas pelo ITBI e a insegurança em seus contratos de concessão.

As empresas foram escolhidas e contatadas após reuniões sobre o tema no setor, por meio da plataforma Microsoft Teams®. A primeira reunião ocorreu no mês de outubro de 2023, e nela, após breve contato via e-mail para trazer o assunto à tona, 20 (vinte) colaboradores presentes das respectivas empresas reconheceram a problemática com a insegurança pertinente ao ITBI em seus contratos de concessão.

Vale ressaltar, que para estar em conformidade com a Lei Geral de Proteção de Dados (LGPD), o presente estudo aos envolvidos com a pesquisa, garantiu o anonimato dos respondentes e empresas a fim de preservar a privacidade e a segurança dos dados pessoais coletados. Isso também ajudará a proteger os envolvidos, garantindo que as informações sejam tratadas de forma adequada e responsável, sem risco de imagem ao colaborador e sua respectiva empresa.

3.3 COLETA E TRATAMENTO DOS DADOS

A coleta de dados foi mediante triangulação de dados de uma única empresa, por meio de análise documental (contratos de concessão; legislação e pareceres jurídicos), observações (convívio em reuniões em empresa de energia elétrica). Em segundo momento, foi realizada a aplicação de questionário para coletar as percepções dos envolvidos em diferentes empresas (Apêndice A).

A aplicação do questionário com perguntas abertas e fechadas se deu pela ferramenta do Google Forms®, na competência do mês de maio de 2024. Um pré-teste foi realizado, com perguntas prévias pré-estruturadas, com colaboradores de áreas-chaves das empresas, como área contábil, tributária, fundiária, regulatória e jurídica, das empresas pesquisadas. Vale ressaltar, que o contato com os colaboradores respondentes ocorreu via grupo de e-mails sobre o tema em questão. A Figura 1 resume as características socio laborais dos participantes da pesquisa.

Figura 1 - Características dos respondentes

FAIXA ETÁRIA			ÁREA DE ATUAÇÃO NO SETOR ELÉTRICO		
De 16 a 20 anos	0	0%	Contábil	10	32%
De 21 a 30 anos	7	23%	Fundiário	3	10%
De 31 a 40 anos	13	42%	Jurídico	3	10%
De 41 a 50 anos	8	26%	Regulatório	8	26%
Acima de 50 anos	3	10%	Tributário	7	23%
	31	100%		31	100%

GRAU DE INSTRUÇÃO			TEMPO DE ATUAÇÃO NO SETOR		
Ensino médio completo	0	0%	Menos de 2 anos	1	3%
Ensino superior completo	18	58%	De 2 a 5 anos	6	19%
Mestrado	12	39%	De 5 a 10 anos	11	35%
Doutorado	1	3%	mais de 10 anos	13	42%
	31	100%		31	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2024).

Percebe-se que os respondentes em sua maioria têm de 31 a 40 anos, tendo uma diversidade na área de atuação, sendo a principal, a contábil. Todos os participantes possuem no mínimo ensino superior completo, e em sua maioria (42%), atuam há mais de 10 anos no setor.

Para identificar quais os desafios enfrentados pelas empresas do setor elétrico em relação ao ITBI, foram postas para as análises três categorias: (i) Aspecto técnico tributário, (ii) Aspecto técnico do mercado de energia e dos contratos de concessão, e (iii) Análise relacional do ITBI com a insegurança jurídica devida aos contratos de concessão.

No primeiro grupo, analisa-se os aspectos técnicos referentes à própria legislação atual e seus desdobramentos. Na segunda categoria, observa-se os aspectos técnicos do mercado de energia e os devidos contratos de concessão das usinas geradoras de energia. Por fim, no terceiro grupo, faz-se a análise da relação presente dos dois grupos antecessores e seus respectivos desenvolvimentos. Denota-se o Quadro 2, as categorias e subcategorias do estudo:

Quadro 2 - Categorias e subcategorias do estudo

Categoria	Subcategoria	Fonte
(i) Aspecto Técnico Tributário	1) ITBI; 2) Complexidade Tributária; 3) Insegurança Jurídica; 4) Conformidade Tributária.	Constituição Federal/1988; Código Tributário Nacional; Leis Municipais; Fernandes e Freitas (2017); Bezerra e Oliveira (2022); Lopez (2021).
(ii) Aspecto Técnico do Mercado de Energia e dos Contratos de Concessão	1) Funcionamento do Mercado de Energia; 2) Contratos de Concessão; 3) Leilões; 4) CCEARs.	ANEEL - Agência Nacional de Energia Elétrica; ONS - Operador Nacional do Sistema Elétrico; EPE - Empresa de Pesquisa Energética; MME - Ministério de Minas e Energia; Rascke e Pereira (2022).
(iii) Análise Relacional do ITBI com a insegurança jurídica em contratos de concessão	1) Principais Desafios do ITBI no Setor; 2) ITBI x Contratos de Concessão; 3) ITBI x Insegurança Jurídica; 4) ITBI x Complexidade e Conformidade Tributária.	Sampaio e Guerra (2019); Campos (2022); Gonçalves (2022); Fernandes e Freitas (2017).

Fonte: Dados da pesquisa (2024).

Para a verificação da percepção de agentes do setor elétrico sobre o ITBI em contratos de concessão, bem como, descrever como as empresas do setor elétrico estão se adaptando para garantir a adequação em casos de ITBI nos contratos de concessão, empregou-se o questionário (Apêndice A). O tratamento das questões abertas do questionário ocorreu por meio de análise de conteúdo. Para as perguntas fechadas do questionário, aplicadas por meio de escala tipo Likert de 5 pontos, em que um (1) representa “discordo totalmente” e cinco (5), “concordo totalmente”, foram analisadas pela aplicação da estatística descritiva (Figura 2).

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Neste capítulo, apresenta-se os resultados obtidos na pesquisa, ao analisar os dados e informações obtidas no que se refere aos aspectos relacionados ao ITBI e a insegurança em contratos de concessão do setor elétrico.

Dessa forma, serão tratados em tópicos os desafios do ITBI, as percepções dos agentes do setor e a adequação e medidas que estão sendo avaliadas pelas empresas para suprimir a insegurança gerada nesses contratos, no que tange ao tema em pauta.

4.1 DESAFIOS DO ITBI E DOS CONTRATOS DE CONCESSÃO DO SETOR ELÉTRICO

Para identificar quais são os principais desafios enfrentados pelas empresas do setor elétrico em relação ao ITBI, inicia-se uma explicação sobre os contratos de concessão, para em seguida discorrer sobre os desafios presentes.

De acordo com a definição da Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL), e em referência ao Despacho ANEEL nº 2.100/2023, baseado na Lei nº 8.987/1995, concessão é a delegação da prestação de um serviço, feita pelo Poder Concedente, mediante licitação na modalidade de concorrência ou de leilão, à pessoa jurídica ou consórcio que demonstre capacidade de desempenho nessa prestação de serviço, por sua conta e risco e por prazo determinado (Brasil, 1995).

Dessa forma, firmam-se os contratos de concessão, que ainda denotado pela ANEEL, e em referência a Resolução Normativa ANEEL nº 674/2015, trata-se do:

Instrumento legal celebrado entre a ANEEL e a concessionária, formalizador da concessão, e que deverá ter cláusulas essenciais, entre outras as relativas ao objeto, área e prazo; modo, forma e condições de prestação do serviço; critérios, indicadores, fórmulas e parâmetros definidores da qualidade do serviço; ao prazo do serviço e aos critérios e procedimentos para o reajuste e revisão das tarifas; aos direitos, garantias e obrigações do Poder Concedente e da Concessionária; aos direitos e deveres do usuário para obtenção e utilização do serviço; aos casos de extinção da concessão, à forma de fiscalização das instalações e dos equipamentos; às penalidades contratuais e administrativas; aos bens reversíveis; aos critérios para o cálculo e a forma de pagamento das indenizações devidas à concessionária, quando for o caso; à obrigatoriedade de prestação de contas da concessionária ao Poder Concedente; à exigência da publicação de demonstrações financeiras periódicas da concessionária; do foro e ao modo amigável de solução de divergências contratuais (Manual de Controle Patrimonial do Setor Elétrico - MCPSE, p. 152, 2015).

Com isso, é perceptível a complexidade e densidade desses contratos, que tratam das mais diversas obrigações e direitos que o Poder Concedente e o Concessionário têm. Nesse viés, então, infere-se que não seriam as obrigações tributárias que seriam negligenciadas pelo “Estado”, assim, elas também representam determinações no contrato.

Dentre as obrigações tributárias presentes nos contratos de concessão analisados, apresenta-se um exemplo em uma das empresas analisadas, em que há em sua cláusula terceira, subcláusula primeira referente aos “Bens da Concessão” o seguinte texto: “A transferência dos bens reversíveis deverá ser feita diretamente da Concessionária anterior para a nova Concessionária, assumindo esta todos os direitos e deveres decorrentes, inclusive o pagamento de tributos relativos à transferência.” (grifo nosso).

Desse modo, vale ressaltar também a definição da ANEEL para bens reversíveis, que, em referência a Resolução Normativa nº 1.027/2022 da Agência, representa “aqueles utilizados, exclusiva e permanentemente, para produção de energia elétrica, cujos investimentos prudentes foram realizados com o objetivo de garantir a continuidade e atualidade do serviço concedido.” Dessa forma, adere-se também aos bens imóveis, cujo tributo relativo à transferência desses bens nas concessões é ITBI.

Isto posto, denota-se que tais bens imóveis vinculados à concessão são estabelecidos pela ANEEL, ainda em sua Resolução Normativa nº 1.027/2022, como as estruturas civis que caracterizam o aproveitamento hidrelétrico, tais como barramento/vertedouro, tomada d’água, circuito de adução, casa de força, canal de fuga e subestação.

Dentro desse escopo, retornando aos contratos de concessão, cita-se em sua cláusula décima, inciso XXIV, a seguinte obrigação prevista: “Promover a transferência direta dos bens vinculados à prestação dos serviços de geração, de que trata a Subcláusula Primeira da Cláusula Terceira deste Contrato.” (grifo nosso).

Nesse prisma, fica explícito então, a obrigação e necessidade do pagamento do ITBI na transferência dos bens imóveis da Concessionária anterior para a nova Concessionária, ao encerrar-se o contrato de concessão. Mas a expectativa da Agência na determinação do recolhimento do ITBI, por parte dos concessionários, acaba trazendo uma insegurança para os agentes do setor, que, com embasamento tributário, entendem não ser válido e legal a cobrança desse tributo. Isto se dá, uma

vez que o bem imóvel relacionado à concessão é reversível e vinculado à União durante e após o término da vigência do contrato. Dessa forma, a empresa não pode dispor do bem da forma que entender, se não para prestar serviço público de geração de energia, então, nessa alçada, a empresa não poderia transferi-lo para outrem, por não possuir domínio completo sobre os bens em nenhum momento da sua operação.

Assim, não havendo base legal e nem competência para que essa transferência dos bens imóveis ocorra por parte do concessionário, não existiria fato gerador do ITBI para o mesmo. Dessa forma, fica iminente a dualidade do desafio enfrentado, pois, ao mesmo tempo que há a obrigação do pagamento do ITBI nos contratos de concessão, há uma lacuna jurídica-tributária para que tenha fundamento legal de concretizar tal fato.

4.2 PERCEPÇÕES DOS AGENTES DO SETOR ELÉTRICO SOBRE O ITBI EM CONTRATOS DE CONCESSÃO

Para verificar a percepção de agentes do setor elétrico sobre o ITBI em contratos de concessão, elaborou-se perguntas abertas e fechadas em um questionário (Apêndice A). Para melhor visualização dos dados, apresenta-se à Figura 2.

Figura 2 - Estatística descritiva

	MÉDIA	MODA	MEDIANA	DESVIO PADRÃO	MÍNIMO	MÁXIMO
QUESTÃO 1	5,00	5	5	0,00	5	5
QUESTÃO 2	4,90	5	5	0,30	4	5
QUESTÃO 3	4,19	4	4	0,54	3	5
QUESTÃO 4	4,94	5	5	0,25	4	5
QUESTÃO 5	4,94	5	5	0,25	4	5
QUESTÃO 6	4,97	5	5	0,18	4	5
QUESTÃO 7	1,00	1	1	0,00	1	1
QUESTÃO 8	4,97	5	5	0,18	4	5
QUESTÃO 9	4,77	5	5	0,43	4	5
QUESTÃO 10	3,71	4	4	0,74	2	5

Fonte: Dados da pesquisa (2024).

O primeiro aspecto a ser observado é quanto à **complexidade tributária**. De início remete-se a uma pergunta mais abrangente, em que 100% dos respondentes

concordam totalmente que a complexidade da legislação tributária no setor elétrico brasileiro é evidente. Fato este dado o enredamento tributário, que corrobora com o estudo da PwC e do Instituto Acende Brasil (2023), o qual cita que quase metade do valor total pago pelo consumidor final nas contas de energia elétrica no Brasil é destinado a tributos e encargos setoriais, evidenciando então, a alta carga e demanda de tributos no setor.

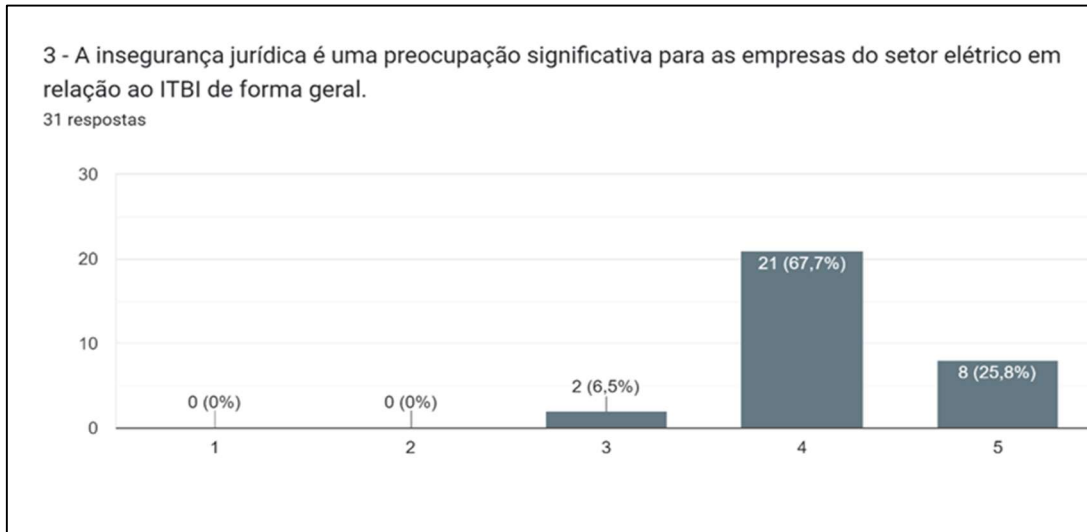
Ao questionar sobre a complexidade da legislação tributária relacionada ao ITBI no setor elétrico brasileiro, 100% dos participantes concordam que é evidente essa complexidade, tendo em vista que 90,3% concordam totalmente, mantendo uma média de respostas em 4,90.

Essa perceptível complexidade corrobora com a questão 8, quando questionados se as empresas do setor elétrico enfrentam desafios significativos ao lidar com a interpretação e aplicação da legislação do ITBI nos contratos de concessão. Nesse aspecto, 96,8% concordam totalmente que enfrentam esse desafio, tendo essa pergunta um desvio padrão de apenas 0,18, com sua resposta mínima de 4. Desta feita, analisa-se que a complexidade e densidade das normas vigentes prejudicam a aplicabilidade legal desse tributo que consta como obrigação nos contratos de concessão.

Dentro desse escopo, outro ponto de suma importância a se observar é o entendimento de que a complexidade da legislação tributária gera uma insegurança jurídica nas empresas (Questão 6), e tal fato é convergente na pesquisa visto que os respondentes, em sua totalidade, concordam com a afirmação em uma média de 4,97.

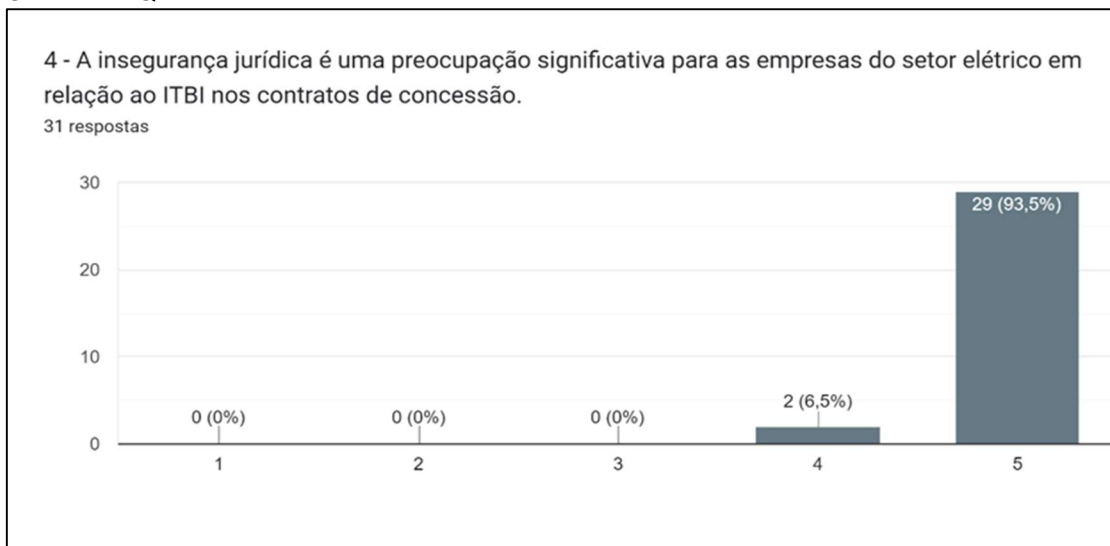
Ao verificar a existência da **insegurança jurídica** nas empresas, traz-se o aprofundamento quanto a esse aspecto ser uma preocupação em relação ao imposto do estudo em pauta (Questões 3 e 4). Assim, quando questionados se a insegurança jurídica é uma preocupação significativa para as empresas do setor elétrico em relação ao **ITBI de forma geral**, vê-se que não há discordância quanto a ser de fato uma preocupação, porém, ainda assim, se tem uma dispersão maior nas respostas quando comparado a próxima assertiva que particulariza e restringe a preocupação quanto a insegurança jurídica gerada pelo **ITBI nos contratos de concessão**, conforme exposto nos Gráficos 1 e 2:

Gráfico 1 - Questão 3



Fonte: Dados da pesquisa (2024).

Gráfico 2 - Questão 4



Fonte: Dados da pesquisa (2024).

Dessa forma, ao analisar o ITBI de forma geral no setor elétrico, percebe-se que ainda que seja uma preocupação, dada a complexidade tributária do país que naturalmente nos leva a insegurança jurídica, ela é reduzida quando se particulariza a essa mesma relação direcionada aos contratos de concessão, que obteve uma concordância total de 93,5% dos respondentes.

Nesse viés, em consonância com o exposto, ressalta-se a pergunta reversa utilizada para concluir tais fatos (Questão 7), seja ela: “A aplicabilidade da legislação do ITBI nas obrigações dos contratos de concessão do setor elétrico é clara e precisa”. E, seguindo a convergência das informações, obteve-se a confirmação que a

aplicabilidade da legislação do ITBI nas obrigações dos contratos de concessão não é clara e precisa, com 100% dos respondentes discordando da pergunta supracitada. Por esse prisma, constata-se a veracidade na percepção dos agentes de que a insegurança jurídica existe e é uma preocupação no setor em relação ao ITBI indicado nos contratos de concessão, principalmente pela falta de clareza na aplicação.

Por conseguinte, outro aspecto a ser ressaltado após análise é a **conformidade tributária**. No questionário, indaga se a conformidade tributária é frequentemente afetada pela falta de clareza na legislação relacionada ao ITBI nos contratos de concessão. Tem-se como resultado uma concordância total com a assertiva em 93,5%. Dessa forma, na hipótese da não conformidade tributária do ITBI devido pelas empresas do setor, entende-se que um possível impacto financeiro desse tributo é uma preocupação relevante. Esse aspecto é confirmado pela totalidade dos respondentes, sendo que destes, 22,6% concordam e 77,4% concordam totalmente.

Para consolidar todos estes aspectos, foi feita uma pergunta aberta para verificar a percepção dos agentes do setor elétrico quanto aos principais desafios enfrentados em relação ao ITBI em contratos de concessão. Assim, consubstancia-se as respostas em alguns tópicos citados, dando ênfase aos aspectos da complexidade tributária, insegurança jurídica e conformidade tributária que foram indicados diversas vezes. Isto posto, no Quadro 3, evidencia-se algumas das respostas coletadas:

Quadro 3 - Questão aberta sobre os principais desafios

Pergunta: Na sua opinião, quais os principais desafios enfrentados no setor elétrico em relação ao ITBI em contratos de concessão?	
Aspectos relacionados	Respostas
Complexidade tributária, insegurança jurídica e conformidade tributária	<p>1. A complexidade tributária e densidade da legislação geram a falta de clareza na aplicabilidade do ITBI nos contratos de concessão. Não há um entendimento pacificado de como prosseguir com as transferências dos bens imóveis do antigo ao novo concessionário, o que gera também, insegurança jurídica e insegurança quanto a conformidade tributária.</p> <p>2. Assim como os temas tratados, são desafios a complexidade e conformidade tributária, além da insegurança jurídica gerada em relação ao ITBI em contratos de concessão.</p> <p>3. A complexidade tributária acaba gerando distorções para aplicação prática da legislação, gerando uma insegurança para as empresas estarem conformes.</p>

Complexidade tributária e conformidade tributária	4. Como principais desafios, posso citar a complexidade tributária e o próprio entendimento das obrigações dos contratos de concessão, pois o mesmo gera dificuldades para manter a conformidade tributária no setor, visto que hoje há uma incerteza muito grande quanto a obrigação de pagar o ITBI na transferência de bens à nova concessionária.
Complexidade tributária e insegurança jurídica	5. A complexidade tributária e insegurança jurídica gerada pela obrigação referente ao ITBI nos contratos de concessão. 6. Insegurança jurídica e tributária gerada pela complexidade da aplicabilidade da legislação. 7. Complexidade da legislação tributária e sua aplicação, e a insegurança gerada para as empresas do setor elétrico.
Insegurança jurídica	8. A Insegurança Jurídica gerada pela falta de clareza e aplicabilidade da lei frente aos contratos de concessão. Não há um entendimento estabelecido de quem é o responsável pelo pagamento do ITBI quando há transferência dos bens para um novo concessionário. 9. Insegurança Jurídica gerada pela obrigação do ITBI nos contratos de concessão 10. As dúvidas e inseguranças que surgem quanto a aplicabilidade das obrigações nas transferências dos bens imóveis nos contratos de concessão 11. A insegurança jurídica é um grande desafio enfrentado em relação ao ITBI em contratos de concessão, porque hoje não se tem diretrizes sobre o tema, e tecnicamente por ter a obrigação nos contratos, podemos ser penalizados pela ANEEL.

Fonte: Dados da pesquisa (2024).

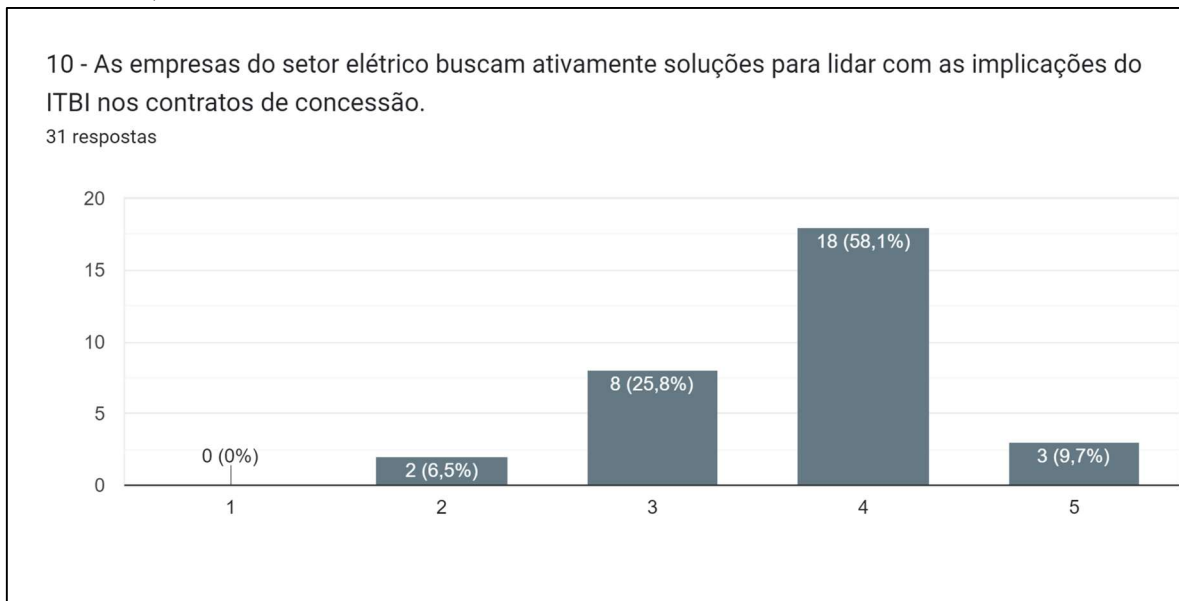
Infere-se, então, após análise, que as percepções dos agentes do setor elétrico sobre o ITBI em contratos de concessão são convergentes. Entende-se que o tema é uma problemática aparente, e que a complexidade tributária, insegurança jurídica e a necessidade de estar conforme tributariamente, são aspectos que permeiam e afetam o setor. Com isso, urge a necessidade de a presente pesquisa demonstrar como as empresas estão se adaptando com esses casos.

4.3 ADAPTAÇÃO DAS EMPRESAS DO SETOR ELÉTRICO PARA ADEQUAÇÃO DO ITBI EM CONTRATOS DE CONCESSÃO

Para descrever como as empresas do setor elétrico estão se adaptando para garantir a adequação em casos de ITBI nos contratos de concessão, foram feitas algumas perguntas no questionário para obter mais informações conforme exposto a seguir.

De início, após constatar a existência dos desafios relacionados ao ITBI e a insegurança, e verificar que essa é uma percepção existente nas empresas do presente estudo multicasos, questiona-se se as empresas do setor elétrico estão buscando ativamente soluções para lidar com as implicações do ITBI nos contratos de concessão. Observa-se no gráfico 3, em que 1 representa “discordo totalmente” e 5 “concordo totalmente”:

Gráfico 3 - Questão 10



Fonte: Dados da pesquisa (2024).

Percebe-se, então, que essa assertiva (Questão 10) é a que apresenta o maior desvio padrão (0,74) no questionário, e, a maior diferença entre o mínimo e máximo (2 e 5). Ainda que sua média de 3,71 e moda de 4 indique uma concordância, identifica-se que há uma adversidade quanto a busca ativa de soluções para o problema em pauta.

Com isso, ao analisar as respostas da pergunta aberta de quem não concorda que está ocorrendo uma busca ativa por soluções no hodierno, identifica-se que essa sensação não advém da negação do problema, mas sim, que há um receio quanto a solução ser prejudicial se quando comparada ao momento atual em que não se tem uma decisão sobre o tema. Exemplificando com algumas das respostas no Quadro 4, obtidas a partir da Questão 11:

Quadro 4 - Questão aberta sobre os principais desafios

Pergunta	Respostas
11 - Caso não concorde com a pergunta anterior, por que acredita que não estão buscando soluções?	1. Há o receio de movimentar esse tema na Agência e outras esferas, visto que é um tema negligenciado pelos órgãos, e ainda não houve cobrança pela obrigação, ainda que isso gere uma insegurança atual para as empresas.
	2. Acredito que a própria insegurança gerada na interpretação da obrigação do ITBI deixa o setor receoso de estimular uma solução, e a mesma despontar de forma negativa.
	3. Entendo que exista o receio da resposta dos órgãos públicos ser prejudicial às empresas, inclusive com penalizações/multa por eventual descumprimento de obrigação.

Fonte: Dados da pesquisa (2024).

Doutra forma, ainda quanto a adaptação das empresas, questiona-se sobre a adaptação de um possível impacto financeiro. Como visto anteriormente, entende-se que um possível impacto financeiro referente às obrigações tributárias do ITBI é uma preocupação relevante, aspecto esse, confirmado pela totalidade dos respondentes. Assim sendo, com essa preocupação aparente, cabe destacar que quando questionados se há alguma provisão contábil para arcar com eventual pagamento não previsto de ITBI, ou penalidade advinda dos contratos de concessão (Questão 12), 48,4% não souberam responder, e os outros 51,6% indicaram que não há. Destes, de forma coerente, ressalta-se que os respondentes de que não há provisão, são majoritariamente da área contábil e tributária, enquanto os que não souberam responder, da área fundiária, regulatória e jurídica.

Nesse viés, como denotado por Facchini (2022), o provisionamento é fazer uma reserva financeira para compensar a redução de ativos ou o aumento de passivos que se espera que ocorra em algum momento do futuro. Com isso, as normas contábeis costumam definir a provisão também como um passivo de valor ou prazo incerto, ou seja, é característica da provisão que não se saiba com exatidão qual será o valor a pagar ou quando ele precisará ser liquidado. Isto posto, percebe-se então, que as empresas não estão levando em consideração para se adaptar aos casos, fazer uma provisão para o eventual pagamento não previsto de ITBI, ou penalidade advinda dos contratos de concessão.

Quadro 5 - Questão aberta sobre as estratégias do caso

Pergunta	Respostas
<p>14 - Considerando os principais desafios enfrentados, quais estratégias as empresas do setor elétrico estão adotando em relação ao ITBI nos contratos de concessão?</p>	<p>1. Há movimentações para levar o tema às associações do setor, e assim, buscar entendimento pacificado por parte da ANEEL e Estado.</p>
	<p>2. Acredito que como os contratos de concessão estão começando a chegar perto do seu vencimento nos próximos anos, os agentes do setor estão tentando se juntar para levar a problemática para a Agência Reguladora e/ou Estado dar um entendimento pacificado sobre o tema, e assim, diminuir a insegurança das empresas.</p>
	<p>3. A representação dos agentes por meio das associações do setor, para buscar entendimento da ANEEL sobre a legalidade da cobrança do ITBI na transferência, por serem bens vinculados à União. Assim, buscamos suprimir a insegurança jurídica no viés tributário.</p>
	<p>4. Buscar entendimento dos órgãos públicos para o tema, e assim, reduzir as inseguranças geradas para as empresas.</p>
	<p>5. Movimentações entre as empresas do setor para avaliar como seguir com o tema na ANEEL ou outros órgãos do Governo.</p>
	<p>6. Análises no âmbito jurídico, tributário, regulatório etc estão sendo feitas para entender qual a melhor abordagem utilizar para conseguir um posicionamento legal e favorável para o setor.</p>
	<p>7. Avaliação da melhor forma de levar o assunto aos órgãos responsáveis, e qual interlocutor usar.</p>

Fonte: Dados da pesquisa (2024).

Diante do exposto, entende-se a real necessidade de obter um entendimento pacificado sobre a obrigação do ITBI nos contratos de concessão. Cabe buscar a melhor estratégia para obter um posicionamento claro e positivo para as empresas do setor, e assim, conquistar um desfecho favorável para aliviar com a insegurança gerada por todos os aspectos supracitados.

5 CONCLUSÃO

O presente estudo analisou os aspectos relacionados ao ITBI e a insegurança jurídica em contratos de concessão do setor elétrico. A falta de clareza na aplicação do ITBI nesses contratos, gera uma insegurança para as empresas, insegurança esta que é resultado da complexidade da legislação tributária no setor elétrico brasileiro, que por sua vez impacta diretamente na conformidade tributária. Nesse viés, a percepção dos agentes participantes desse estudo multicase, reflete essa realidade como observado nas análises dispostas.

No entanto, apesar de reconhecer os desafios, observa-se uma ambivalência quanto à busca ativa por soluções por parte das empresas no hodierno. Percebe-se que há o receio de que uma abordagem inadequada na ANEEL possa prejudicar ainda mais a situação atual, o que pode explicar a hesitação em buscar uma solução de forma repentina.

Quanto à adaptação das empresas, verifica-se que mesmo percebendo as inseguranças causadas, não há no momento provisão contábil para eventual pagamento não previsto de ITBI ou de penalidades advindas dos contratos de concessão. Este aspecto é particularmente relevante dada a possibilidade de impactos financeiros significativos decorrentes da falta de conformidade tributária ou do descumprimento das obrigações contratuais.

Diante desses desafios, infere-se que este estudo evidencia a necessidade de uma abordagem estratégica para consolidar um entendimento mais claro, preciso e pacificado da agência reguladora e tribunais competentes sobre a legalidade da aplicação do ITBI nos bens vinculados aos contratos de concessão do setor elétrico, visando suprimir a insegurança jurídica causada e garantir a conformidade tributária para as empresas, promovendo assim, um ambiente mais estável e favorável para o desenvolvimento do setor, no que tange aos aspectos contábeis, jurídicos e financeiros.

Esta pesquisa apresenta como entrave o alcance limitado da distribuição do questionário, uma vez que o estudo multicase analisou e teve acesso a apenas 6 (seis) empresas, e seus respectivos colaboradores, de um setor tão grande e relevante para o país. Dessa forma, sugere-se, para estudos futuros, que o tema em pauta seja analisado em uma amostra ainda maior de empresas, para que seja atingido um resultado ainda mais fidedigno com a realidade do setor elétrico brasileiro.

Além disso, como continuidade desta pesquisa, sugere-se que novos estudos abordem a comparação de casos relacionais do ITBI em outros setores, além de uma análise jurídica técnica e aprofundada para resolver a problemática levantada. Assim, pode-se buscar fundamentos para um pleito administrativo ou judicial com a melhor estratégia para obter um posicionamento positivo para as empresas quanto a não legalidade da cobrança do ITBI, e assim, nulificar a insegurança gerada por todos os aspectos do presente estudo.

REFERÊNCIAS

AGÊNCIA NACIONAL DE ENERGIA ELÉTRICA (ANEEL). **Manual de Controle Patrimonial do Setor Elétrico - MCPSE**, p. 152, 2015.

AGÊNCIA NACIONAL DE ENERGIA ELÉTRICA (ANEEL). **Resolução Normativa ANEEL nº 1.027, de 19 de julho de 2022**. Brasília, DF. Disponível em: https://antigo.aneel.gov.br/web/guest/consultas-publicas?p_p_id=participacaopublica_WAR_participacaopublicaportlet&p_p_lifecycle=2&p_p_state=normal&p_p_mode=view&p_p_cacheability=cacheLevelPage&p_p_col_id=column-2&p_p_col_pos=1&p_p_col_count=2&participacaopublica_WAR_participacaopublicaportlet_ideDocumento=47213&participacaopublica_WAR_participacaopublicaportlet_tipoFaseReuniao=fase&participacaopublica_WAR_participacaopublicaportlet_jsppPage=%2Fhtml%2Fpp%2Fvisualizar.jsp. Acesso em 24 maio 2024.

AGÊNCIA NACIONAL DE ENERGIA ELÉTRICA (ANEEL). **Resolução Normativa ANEEL nº 846, de 11 de junho de 2029**. Brasília, DF. Disponível em: <https://www2.aneel.gov.br/cedoc/ren2019846.html>. Acesso em 15 abr. 2024.

AGÊNCIA NACIONAL DE ENERGIA ELÉTRICA (ANEEL). **Subsídios no setor de energia elétrica**. Disponível em: <https://app.powerbi.com/view?r=eyJrljoiY2Q1YjdlZTctMzQ2ZS00OTlyLThiODctZDY2NTRhMDFhMmFjliwidCI6IjQwZDZmOWI4LWVjYTctNDZhMi05MmQ0LWVhNGU5YzAxNzBIMSIsImMiOjR9>. Acesso em: 25 jun. 2024.

AGUIAR, A. Definições sobre ITBI e IPTU na compra de imóvel ficam para 2023. **Valor Econômico**. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2023/01/02/definicoes-sobre-itbi-e-iptu-na-compra-de-imovel-ficam-para-2023.ghtml>. Acesso em: 11 mar. 2024.

BARBOSA, P. **O reflexo da segurança jurídica na economia**. Rio de Janeiro: Editora Fisco, p. 2, 2019.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Glossário Jurídico**. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/glossario-juridico/#i>. Acesso em: 20 abr. 2023.

BRASIL. **Lei nº 5.173, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF, 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 01 jun. 2024.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 01 maio 2024.

BRASIL. **Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995**. Dispõe sobre o regime de concessão e permissão da prestação de serviços públicos previsto no art. 175 da Constituição Federal, e dá outras providências. Brasília, DF. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8987cons.htm. Acesso em 24 maio 2024.

CAMPOS, Heitor, O problema da reversão dos bens das concessionárias de energia elétrica. **Revista de Direito Administrativo e Gestão Pública**, 11 set. 2022.

CASTILHO, João; ALVES, Carlos. ITBI na transferência de concessão de usinas hidrelétricas: a insegurança jurídica. **Revista de Direito Tributário**, n. 41, p. 179-195, 2018.

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (1966). Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 17 maio 2023.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7ª edição. São Paulo: Editora Forense, 2016.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA - CNI. **Segurança jurídica**: o caminho para um bom ambiente de negócios. 2022. Disponível em: <https://www.portaldaindustria.com.br/industria-de-a-z/seguranca-juridica/>. Acesso em: 24 abr. 2024.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **NBC TSP 19**: Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes. Brasília: CFC, 2016.

CRESWELL, J. W. **Research design**: Qualitative, quantitative, and mixed methods approaches. 2ª edição. Califórnia: Sage Publications, 2003.

CORREIA NETO, Celso de Barros. **Sistema Tributário Nacional** - Texto Base Da Consultoria Legislativa. 1 jun. 2019. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/texto-base-da-consultoria-legislativa>

CUNHA JÚNIOR, Dirley da; NASCIMENTO, Alessandro. **Curso de direito constitucional**. 10. ed. Salvador: JusPodivm, 2020.

FACHINI, Thiago. **Provisionamento**: o que é, como fazer e classificações de risco. Projuris, 2022. Disponível em: <https://www.projuris.com.br/blog/provisionamento-do-contencioso/>. Acesso em: 10 de maio 2024.

FAVACHO, Fernando Gomes. **Definição do conceito de tributo**. 2010. 150 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010.

FERNANDES, Manuela; FREITAS, Lorena. **A Insegurança Jurídica e Suas Consequências Práticas para o Direito do Desenvolvimento Econômico**, 2017.

FERREIRA, Paulo Henrique Gonçalves. Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis - ITBI. **Revista Científica Multidisciplinar Núcleo do Conhecimento**, v. 1, n. 2, p. 93-105, 2017.

FUX, L. **Curso de Direito Processual Civil**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

Gil, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. Atlas AS, 2008.

GONÇALVES, Mariana. **O que é ITBI? Conheça pontos importantes sobre o imposto**. Jusbrasil, 2020. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/artigos/o-que-e-itbi-conheca-pontos-importantes-sobre-o-imposto/876550553>. Acesso em: 28 abr. 2023.

HARADA, Kiyoshi. **ITBI: Doutrina e Prática**, 3.ed, Belo Horizonte, Editora Dialética, 2021.

KRONBAUER, C. A.; SOUZA, M. A.; OTT, E.; COLLET, C. J. Evidenciação e análise de carga tributária: um estudo em empresas brasileiras do setor de energia elétrica. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 3, n. 7, p. 3-24, 2009.

PEREIRA, Luciano Amaro. **Manual de Direito Tributário**. 12ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2018.

PREFEITURA DE JUIZ DE FORA. **Manual sobre o Impacto Orçamentário-Financeiro**. 1ª Edição. Juiz de Fora, 2012.

PRICEWATERHOUSECOOPERS - PWC. **Quase metade da conta de luz vai para encargos e tributos**, mostra estudo da PwC e do Instituto Acende Brasil. 2023. Disponível em: <https://www.pwc.com.br/pt/sala-de-imprensa/release/quase-metade-da-conta-de-luz-vai-para-encargos-e-tributos-mostra-estudo-da-pwc-e-do-instituto-acende-brasil.html#:~:text=Instituto%20Acende%20Brasil-,Quase%20metade%20da%20conta%20de%20luz%20vai%20para%20encargos%20e,e%20do%20Instituto%20Acende%20Brasil&text=S%C3%A3o%20Paulo%2C%2021%20de%20novembro,a%20tributos%20e%20encargos%20setoriais>. Acesso em: 22 de maio de 2024.

RIBEIRO, C. Aspectos Contratuais em Concessões do Setor de Energia Elétrica. Energia em Foco: **Revista de Estudos Energéticos**, Rio de Janeiro, v. 2, n. 4, out. 2019.

ROCHA, Tiago; DE PAULA, José; GREGOLIN, Victor. **ITBI**: Entenda como é cobrado e calculado o valor do imposto. 13 mai. 2021. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/itbi-entenda-como-e-cobrado-e-calculado-13052021>

RODRIGUES, Larissa Araujo. **Análise Institucional e Regulatória da Integração de Energia Elétrica Entre o Brasil e os Demais Membros do MERCOSUL**. 2012. 150 f. Dissertação (Mestrado em Ciências) - Programa de Pós-Graduação em Energia da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012.

SAMPAIO, Patrícia; GUERRA, Sérgio. Relicitação das concessões de geração de energia elétrica e a reversão de bens. **Revista Brasileira de Políticas Públicas**, v. 9, n. 1, p.5-22, 2019.

SANT'ANA, Jéssica. **Subsídios no setor elétrico custarão R\$ 35 bilhões em 2023, informa Aneel**. 7 mar. 2023. Disponível em: <https://g1.globo.com/economia/noticia/2023/03/07/subsidios-no-setor-eletrico-custarao-r-35-bilhoes-em-2023-informa-aneel.ghtml>. Acesso em: 6 jun. 2023.

SILVA, J. F. **Gestão Tributária: Teoria e Prática**. 3. ed. São Paulo: Editora Fisco, 2017.

SIQUEIRA, M. L.; RAMOS, F. S. A economia da sonegação: teorias e evidências empíricas. **Revista de Economia Contemporânea**, v. 9, n. 3, p. 575, 2005.

SOARES, Gabriel. **Qual a diferença entre Imposto, Taxa e Tributo?** 1 mar. 2023. Disponível em: <https://marcopolomultimodal.com.br/diferenca-entre-imposto-taxa-e-tributo/#:~:text=Resumindo%20nosso%20texto%2C%20o%20Imposto,os%20servi%C3%A7os%20p%C3%ABlicos%20e%20benef%C3%ADcios>. Acesso em: 6 jun. 2023.

SOUZA, A. **Insegurança jurídica**: impactos econômicos e sociais. Editora Juris, p. 2, 2018.

SOUZA, Antônio; ARAÚJO, Rafael. A tributação sobre transmissão de bens imóveis no setor elétrico e a transferência de concessão de usinas hidrelétricas: controvérsias. **Revista Brasileira de Energia**, v. 23, n. 2, p. 67-90, 2017.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO (TJ-RJ). **ITBI - Falta de pagamento impede registro de imóvel**. Disponível em: <https://www.tjrj.jus.br/web/guest/home/-/noticias/visualizar/54649>. Acesso em: 20 abr. 2023.

VIANA, Antônio. Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis: Aspectos Gerais. **Revista de Direito Tributário**, v. 1, n. 16, p. 54-65, 2018.

VIEIRA, J. Aspectos jurídicos dos contratos de concessão no setor de energia elétrica. **Revista de Direito Energético**, Rio de Janeiro, v. 1, n. 1, p. 2-15, mar. 2017.

YIN, R. K. **Case study research**: Design and methods. 4ª edição. Califórnia: Sage Publications, 2009.

ZANLUCA, Frederico. et al. Insegurança jurídica e tributação do setor elétrico no Brasil. **Revista de Direito Tributário**, n. 49, p. 123-147, 2020.

APÉNDICE

APÊNDICE A

Quadro 6 - Questionário

Objetivos Específicos	Pergunta no Questionário	Fonte
b. Verificar a percepção de agentes do setor elétrico sobre o ITBI em contratos de concessão	1-A complexidade da legislação tributária no setor elétrico brasileiro é evidente.	Coelho (2016); Pereira (2018); Kronbauer, Souza, Ott e Collet (2009).
	2-A complexidade da legislação tributária relacionada ao ITBI, no setor elétrico brasileiro é evidente.	Coelho (2016); Kronbauer, Souza, Ott e Collet (2009).
	3-A insegurança jurídica é uma preocupação para as empresas do setor elétrico em relação ao ITBI de forma geral.	Cunha Júnior e Nascimento (2020); Fernandes e Freitas (2017); Brasil (2021); Souza e Araújo (2017); Gonçalves (2020).
	4-A insegurança jurídica é uma preocupação para as empresas do setor elétrico em relação ao ITBI nos contratos de concessão.	Cunha Júnior e Nascimento (2020); Fernandes e Freitas (2017); Souza e Araújo (2017); Gonçalves (2020).
	5-A conformidade tributária é frequentemente afetada pela falta de clareza na legislação tributária relacionada ao ITBI nos contratos de concessão.	Siqueira e Ramos (2005); Silva (2017); Pereira (2018).
	6-A complexidade da legislação tributária gera uma insegurança jurídica na sua empresa.	Coelho (2016); Fux (2011).
	7-A aplicabilidade da legislação do ITBI nas obrigações dos contratos de concessão do setor elétrico é clara e precisa (pergunta reversa da 3 e 4).	Cunha Júnior e Nascimento (2020); Fernandes e Freitas (2017); Fux (2011); Souza e Araújo (2017); Gonçalves (2020).
	8-As empresas do setor elétrico enfrentam desafios significativos ao lidar com a interpretação e aplicação do ITBI nos contratos de concessão.	Coelho (2016); Kronbauer, Souza, Ott e Collet (2009); Fux (2011).
	9-O possível impacto financeiro do ITBI é uma preocupação relevante para as empresas do setor elétrico.	Silva (2017); Pereira (2018); Prefeitura de Juiz de Fora (2012).
c. Descrever como as empresas do setor elétrico estão	13-Na sua opinião, quais os principais desafios enfrentados no setor elétrico em relação ao ITBI em contratos de concessão? (pergunta aberta)	Souza e Araújo (2017); Zanluca et al. (2020); Fernandes; Freitas (2017).
	10-As empresas do setor elétrico buscam ativamente soluções para lidar com as implicações do ITBI nos contratos de concessão.	Sampaio e Guerra (2019); Campos (2022); Gonçalves (2020); Fernandes; Freitas (2017).

se adaptando para garantir a adequação em casos de ITBI nos contratos de concessão	11-Caso não concorde com a pergunta anterior, por que acredita que não estão buscando soluções? (pergunta aberta)	
	12-Há alguma provisão contábil para arcar com eventual pagamento não previsto de ITBI, ou penalidade advinda dos contratos de concessão?	Campos (2022); CFC (2016) Facchini (2022).
	14-Considerando os principais desafios enfrentados, quais estratégias as empresas do setor elétrico estão adotando em relação ao ITBI nos contratos de concessão? (pergunta aberta)	Souza e Araújo (2017); Zanluca et al. (2020); Fernandes; Freitas (2017).

Fonte: Dados da pesquisa (2024).