

**XXXI CONGRESSO NACIONAL DO
CONPEDI BRASÍLIA - DF**

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

GABRIELA OLIVEIRA FREITAS

JONATHAN BARROS VITA

GUILHERME APARECIDO DA ROCHA

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria - CONPEDI

Presidente - Profa. Dra. Samyra Haydée Dal Farra Naspolini - FMU - São Paulo

Diretor Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

Representante Discente: Prof. Dr. Abner da Silva Jaques - UPM/UNIGRAN - Mato Grosso do Sul

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - SKEMA/ESDHC/UFMG - Minas Gerais

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UFERSA - Rio Grande do Norte

Prof. Dr. Fernando Passos - UNIARA - São Paulo

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP - São Paulo

Secretarias

Relações Institucionais:

Prof. Dra. Claudia Maria Barbosa - PUCPR - Paraná

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Profa. Dra. Daniela Marques de Moraes - UNB - Distrito Federal

Comunicação:

Prof. Dr. Robison Tramontina - UNOESC - Santa Catarina

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Relações Internacionais para o Continente Americano:

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto - UPM - São Paulo

Relações Internacionais para os demais Continentes:

Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Profa. Dra. Sandra Regina Martini - UNIRITTER / UFRGS - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Claudia da Silva Antunes de Souza - UNIVALI - Santa Catarina

Eventos:

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - FDF - São Paulo

Profa. Dra. Norma Sueli Padilha - UFSC - Santa Catarina

Prof. Dr. Juraci Mourão Lopes Filho - UNICHRISTUS - Ceará

Membro Nato - Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

D597

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Gabriela Oliveira Freitas, Jonathan Barros Vita, Guilherme Aparecido da Rocha – Florianópolis: CONPEDI, 2024.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5274-056-4

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Saúde: UM OLHAR A PARTIR DA INOVAÇÃO E DAS NOVAS TECNOLOGIAS

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. XXX Congresso Nacional do CONPEDI Fortaleza - Ceará (3: 2024 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



XXXI CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI BRASÍLIA - DF

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Com grande satisfação, sob a coordenação dos Professores Doutores Jonathan Barros Vita (Universidade de Marília), Gabriela Oliveira Freitas (FUMEC) e Guilherme Aparecido da Rocha (Faculdade Galileu), apresentamos os trabalhos que integraram o Grupo de Trabalho Direito Tributário e Financeiro II, no âmbito do XXXI Congresso Nacional do CONPEDI.

O GT de Direito Tributário e Financeiro, no contexto do tema central do XXXI Congresso Nacional do CONPEDI (“um olhar a partir da inovação e das novas tecnologias”), objetivou promover discussões aprofundadas e fomentar a produção da pesquisa científica no Brasil, a partir do compartilhamento de resultados apresentados por pesquisadores de todo o País.

Os trabalhos abordaram a integração do Direito Tributário e Financeiro com novas tecnologias, aspectos processuais e Reforma Tributária. A diversidade dos estudos demonstrou a qualidade da pesquisa em Direito Tributário e Financeiro.

Com isso evidenciou-se o compromisso que o CONPEDI mantém com a seriedade da pesquisa do Direito no Brasil, aspecto nodal à manutenção da excelência acadêmica.

É nesse contexto que indicamos a lista completa dos trabalhos expostos, na ordem de apresentação (que foi estabelecida a partir de grupos temáticos estabelecidos):

- 1) emendas parlamentares ao orçamento: uma análise comparativa do processo orçamentário da Argentina, Brasil e Chile;
- 2) emendas parlamentares: o Poder Legislativo na formulação de políticas públicas pela ótica do processo legislativo orçamentário;
- 3) avaliação dos limites de pessoal da lei de responsabilidade fiscal no Distrito Federal (2020-2022): impacto das despesas de exercícios anteriores;
- 4) a aplicação da inteligência artificial na administração pública municipal: análise quanto à viabilidade para combate à evasão fiscal de IPTU;

- 5) constitucionalismo social e constitucionalismo de austeridade: a Reforma Tributária na promoção da justiça fiscal e da inclusão social;
- 6) a inefetividade do sistema tributário brasileiro quanto ao viés da justiça fiscal;
- 7) critérios temporais para a modulação de efeitos: um estudo à luz das decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal em matéria tributária;
- 8) análise da constitucionalidade da majoração da taxa judiciária no Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo: uma avaliação crítica à luz do princípio da proporcionalidade;
- 9) a transação tributária em conformidade com princípios norteadores da administração pública: uma análise à luz do tema 1184 do STF e da resolução 547/2024 do CNJ;
- 10) educação em transação tributária: desjudicialização e gestão de conflitos fiscais;
- 11) arbitragem tributária como política pública: um caminho para a gestão de conflitos e ampliação do acesso à justiça no Brasil;
- 12) reforma Tributária e tecnologias transacionais: uma análise sobre ferramentas de arrecadação fiscal no Brasil e na União Europeia;
- 13) aspecto não sancionatório do tributo e a impossibilidade de se beneficiar da própria torpeza: uma análise do art. 61 da lei n. 8.981/1995 à luz do caso JBS;
- 14) a transformação da tributação de ativos virtuais: desafios e perspectivas na legislação brasileira de imposto de renda;
- 15) a Reforma Tributária (emenda constitucional 132/23 e projeto de lei complementar 68 /24) e o reequilíbrio dos contratos administrativos;
- 16) análise crítica do histórico legislativo da lei complementar 123/2006: exclusão de fabricantes de automóveis do simples nacional e barreira legislativa impedindo o surgimento de montadoras nacionais;
- 17) a instituição de empréstimo compulsório sobre a renda líquida dos templos de qualquer culto no Brasil: análise jurídica e implicações constitucionais.

Com exceção do trabalho de n.º 17, que foi apresentado no GT de Direito Tributário e Financeiro I, os demais foram regularmente expostos e debatidos.

Agradecemos aos participantes do GT.

Atenciosamente,

Coordenação do GT de Direito Tributário e Financeiro II.

A REFORMA TRIBUTÁRIA (EMENDA CONSTITUCIONAL 132/23 E PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR 68/24) E O REEQUILÍBRIO DOS CONTRATOS ADMINISTRATIVOS.

THE TAX REFORM (CONSTITUTIONAL AMENDMENT 132/23 AND COMPLEMENTARY LAW PROJECT COMPLEMENTARY BILL 68/24) AND THE REBALANCING OF ADMINISTRATIVE CONTRACTS.

Francisco Bertino Bezerra de Carvalho ¹

Resumo

O artigo abordou um aspecto de grande relevância e impacto da reforma tributária: a disciplina do reequilíbrio econômico e financeiro dos contratos administrativos afetados pela variação da carga tributária. A Emenda Constitucional 132/23 previu a possibilidade (art. 21) e o PL 68/24 estabeleceu procedimentos e requisitos (Capítulo IV do Título VIII do Livro I) para a solução dos impactos econômicos e financeiros da reforma tributária sobre a contratação pública. A escassez de bibliografia e a importância nos âmbitos público e privado, notadamente pelos reflexos nos contratos administrativos de longo prazo, recomendou o tema e a busca da compreensão do conteúdo e do alcance das prescrições. A ideia foi explorar criticamente o PL 68/24, justificada pela relevância e atualidade do assunto e amplificada pela imprescindibilidade de uma atuação preventiva da Administração Pública. A metodologia utilizada foi a interpretação jurídica do PL 68/24 e a pesquisa bibliográfica com reflexão crítica. O percurso científico consistiu na confrontação do projeto de lei com o ordenamento a luz de textos doutrinários articulados como embasamento teórico. Fundamentos e conclusões apontam sugestões de aperfeiçoamento do texto, comentários dos dispositivos e defendem a necessidade de antecipação dos estudos e ações para enfrentar o desafio.

Palavras-chave: Reforma tributária, Emenda constitucional 132/23, Projeto de lei complementar 68/2024, Contrato administrativo, Reequilíbrio econômico e financeiro do contrato

Abstract/Resumen/Résumé

The paper addressed a highly relevant and impactful aspect of the tax reform: the discipline of the economic and financial rebalancing of administrative contracts affected by the variation in the tax burden. Constitutional Amendment 132/23 provided for the possibility (art. 21) and Bill 68/24 established procedures and requirements (Chapter IV of Title VIII of Book I) for the solution of the economic and financial impacts of the tax reform on public contracts. The scarcity of bibliography and the importance in the public and private spheres, notably due to the impact on long-term administrative contracts, recommended the topic and

¹ Pós-doutorando em Direito Econômico, Financeiro e Tributário (USP), Doutor em Direito Público (UFBA), Mestre em Direito Econômico (UFBA), Professor de Processo Civil (UFBA), Procurador do Município, Advogado.

the search for an understanding of the content and scope of the prescriptions. The idea was to critically explore the PL 68/24, justified by the relevance and currentness of the subject and amplified by the essential need for preventive action by the Public Administration. The methodology used was the legal interpretation of the bill and bibliographical research with critical reflection. The scientific approach consisted of confronting the PL 68/24 with the legal system in light of doctrinal texts articulated as a theoretical basis. The foundations and conclusions point out suggestions for improving the text, comments on the provisions and defend the need for early studies and actions to face the challenge.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tax reform, Constitutional amendment 132/23, Complementary law project 68/24, Administrative contract, Economic and financial rebalancing of the contract

1. INTRODUÇÃO

O trabalho se insere nas reflexões sobre a reforma tributária da Emenda Constitucional 132/23, abordando o capítulo que trata da recomposição econômica e financeira dos contratos administrativos afetados pela alteração da carga tributária.

O art. 21 da EC 132/2023¹ estabeleceu a possibilidade da legislação complementar dispor sobre ajustes nos contratos pactuados antes e durante a reforma. O Capítulo IV do Título VIII do Livro I do PL 68/24, em tramitação no Congresso, disciplina requisitos e procedimentos para os pleitos de recomposição econômica e financeira dos contratos administrativos afetados pela reforma.

A escassez de bibliografia sobre o tema e sua importância no âmbito público e privado, em especial por seus reflexos sobre os contratos administrativos de longo prazo em vigor, assim como sobre as contratações futuras recomenda uma abordagem crítica do projeto, seja para melhor compreender o conteúdo e o alcance das prescrições, seja para apresentar sugestões de melhoria capazes de elidir problemas detectados no texto ainda em processo legislativo.

Assim, a ideia do artigo é dissecar reflexivamente o projeto e se justifica pela importância e atualidade do tema. A metodologia utilizada é a interpretação jurídica do texto normativo do projeto com ancoramento em bibliografia para sustentação de opções conceituais, percorrendo um caminho científico na confrontação do projeto de lei com o ordenamento a luz de textos doutrinários articulados a título de embasamento teórico. Em conclusão, são apresentadas sugestões de aperfeiçoamento do texto ainda em tramitação e apresentadas reflexões sobre conteúdo e alcance do regramento proposto.

2. CRÍTICAS PROPOSITIVAS

O artigo 21 da EC 132/23 previu a possibilidade da legislação complementar dispor sobre mecanismos de ajustes nos contratos pactuados antes da instituição da tributação sobre bens e serviços (CF, art. 195, V) e o PL 68/24 trata deste tema em seu Capítulo IV, do Título VIII do Livro I.

O artigo inicia-se, estimulado pela oportunidade da análise debruçar-se sobre um projeto de lei em tramitação, pela avaliação crítica do texto objetivando contribuições ao seu aperfeiçoamento.

2.1 A IMPROPRIEDADE DA DESIGNAÇÃO DO CAPÍTULO IV

¹Art. 21. Lei complementar poderá estabelecer instrumentos de ajustes nos contratos firmados anteriormente à entrada em vigor das leis instituidoras dos tributos de que tratam o art. 156-A e o art. 195, V, da Constituição Federal, inclusive concessões públicas

O primeiro ponto a ser destacado é a inadequação da designação conferida ao Capítulo IV (Do reequilíbrio dos contratos de longo prazo), do Título VIII (Da Transição para o IBS e para a CBS) do Livro I (Do Imposto sobre Bens e Serviços – IBS e da Contribuição Social sobre Bens e Serviços – CBS) do Projeto de Lei 68/24.

Verifica-se uma inadequação terminológica, pois o Capítulo IV do Título VIII do Livro I do Projeto de Lei 68/24 foi denominado “*do reequilíbrio de contratos de longo prazo*”, mas não se limita à regular o reequilíbrio dos contratos que se enquadram no conceito de longo prazo² e venham a ser impactados pela alteração legislativa.

De início, constata-se que o art. 21 da EC 132/23 não contém tal restrição, pois concede a autorização para a disciplina de quaisquer contratos “*firmados anteriormente à entrada em vigor das leis instituidoras dos tributos*”, redação coincidente com o caput do art. 362 do PL 68/24, cujo § 1º delimita a incidência da norma com uma regra objetiva com dois requisitos: **a)** contratos assinados antes da entrada em vigor da lei; e **b)** contratos assinados após a lei, mas cujas propostas de preço sejam anteriores à esta. Excluem-se explicitamente os contratos privados (§2º do art. 362).

A explanação sobre o capítulo na Exposição de Motivos do próprio Projeto de Lei confirma a intenção restritiva pelo uso da expressão “contratos de longo prazo”³. Todavia, há dissintonia entre a denominação dada ao capítulo e o tratamento normativo dispensado. Com efeito, ao tratar especificamente do Capítulo IV do Título VIII do Livro I, a Exposição de Motivos apresenta mais detalhes, sem, contudo, em momento algum, referir-se a regras cuja aplicação estejam delimitadas em virtude do tempo de duração do contrato, muito menos restrita apenas aos que poderiam ser classificados como de longa duração⁴, **o que seria, frise-se, impróprio, pois todo desequilíbrio deve ser sanado.**

² Cujas definições, registre-se, ensejaria desafios doutrinários.

³ 7. O Título VIII traz as regras de transição para o IBS e para a CBS, incluindo as regras para cálculo da alíquota nesse período, reequilíbrio de contratos de longo prazo e utilização de saldos credores apurados no regime tributário anterior, dentre outros assuntos.

⁴ **CAPÍTULO IV – DO REEQUILÍBRIO DE CONTRATOS DE LONGO PRAZO**

230. A Emenda Constitucional nº 132, de 2023, impõe desafios aos contratos firmados antes de sua implementação, em especial nos contratos firmados com a administração pública, nos casos em que há direito constitucional e legalmente assegurando o reequilíbrio econômico-financeiro do contrato.

231. Os arts. 362 a 366 visam estabelecer instrumentos eficazes de ajuste aos contratos administrativos existentes à nova realidade tributária, assegurando que as mudanças não resultem em desvantagens indevidas para nenhuma das partes envolvidas. A pertinência da previsão desse regramento aos contratos firmados anteriormente à instituição do IBS e da CBS foi ressaltada no texto da própria Emenda Constitucional nº 132, de 2023, em seu art. 21.

232. Nesse contexto, os referidos artigos fornecem um arcabouço legal de orientação das partes contratantes na renegociação e nos ajustes a contratos vigentes, de modo a refletir as alterações na carga tributária sem prejudicar a viabilidade econômica dos negócios jurídicos já existentes, bem como atos jurídicos já vinculantes entre as partes.

Em convergência com a exposição de motivos, o art. 363 do PL 68/24 assegura o “*restabelecimento do equilíbrio econômico-financeiro em razão da alteração da carga tributária efetiva suportada pela contratada em decorrência do impacto da instituição do IBS e da CBS*” aos contratos “*vigentes na entrada em vigor desta Lei Complementar*”, sem qualquer referência ao tempo de duração do vínculo.

Na previsão da revisão de ofício no caso de redução da carga tributária efetiva (PL 68/24, art. 364) e no procedimento previsto no art. 365 do Projeto de Lei em tramitação também não se identifica qualquer limitação capaz de circunscrever a aplicação das regras apenas aos contratos de longo prazo.

O art. 366, ao invocar a aplicação subsidiária das disposições da legislação de regência do contrato aos casos omissos, não socorre, pois nem a hipótese é de lacuna, nem tal interpretação realizaria o disposto no inciso XXI do art. 37 da Carta Magna, [que impõe o reequilíbrio independentemente do prazo de duração do contrato](#).

A inadequação da designação do capítulo com a Emenda Constitucional 132/23 e com os artigos do projeto, uma vez prevista sua aplicação a todos os contratos, mesmo instantâneos⁵ recomenda sua correção como meio de elidir dúvidas que dificultem a aplicação da norma em sua inteireza e alcance.

233. No caso de contratos privados, a imposição genérica de um ou outro tratamento pela via legal não seria adequada para lidar com as diferentes consequências que podem advir da Reforma Tributária decorrente da Emenda Constitucional nº 132, de 2023. Nesses casos, deve ser assegurada a autonomia da vontade, sem prejuízo dos instrumentos já existentes no Direito Privado nos casos de ausência de acordo entre as partes.

234. O art. 363 reafirma o direito ao reequilíbrio econômico-financeiro de contratos celebrados pela administração pública em razão da alteração na carga tributária suportada pela contratada pela instituição de IBS e CBS, desde que comprovado o desequilíbrio. O § 1º esclarece que a determinação da carga tributária deve levar em consideração os efeitos da não cumulatividade de IBS e CBS nas aquisições e nos custos incorridos pelas contratadas, bem como a forma de determinação da base de cálculo desses tributos (cálculo “por fora”), a possibilidade de repasse do encargo financeiro a terceiros, o impacto decorrente da Reforma Tributária nos tributos substituídos pelo IBS e pela CBS, e benefícios fiscais da contratada. O § 2º estabelece que o disposto no Capítulo é aplicável aos contratos que já possuam previsão de impactos tributários supervenientes em matriz de risco.

235. O art. 364 esclarece que a administração pública procederá à revisão de ofício para restabelecimento do equilíbrio econômico-financeiro, em seu favor, quando constatada a redução da carga tributária efetiva pela contratada.

236. O art. 365 estabelece que os pedidos de reequilíbrio econômico-financeiro decorrentes da instituição do IBS e da CBS, em especial relativos ao período de transição de que tratam os arts. 125 a 133 do ADCT, serão realizados da forma disciplinada no artigo.

237. O art. 366 dispõe que, nos casos de omissão deste Capítulo, aplicam-se, subsidiariamente, as disposições da legislação de regência do contrato.

⁵ O contrato instantâneo, ou de execução instantânea, é aquele cujas prestações principais podem ser realizadas em um único momento, ou seja, direitos e obrigações sejam adquiridos e cumpridos no mesmo momento definido contratualmente, caso do contrato de compra e venda, mesmo quando se estipula excepcionalmente sua execução diferida (transferência do bem ou pagamento, por exemplo). A importância na distinção no caso de alteração da tributação, deriva dos efeitos da inexecução, que, no caso de contrato instantâneo, retorna as partes ao *status quo ante*, ao passo que, via de regra, nos contratos de duração, os efeitos já produzidos tendem a não ser afetados pela resolução.

De fato, é possível, mesmo em contrato instantâneo (p. ex.: de compra e venda na hipótese de diferimento de obrigações como entrega e pagamento), ocorrer mudança na incidência da regra tributária entre a assinatura e o adimplemento, ou entre a entrega da proposta e a assinatura, exatamente as hipóteses do caput do art. 362 e seu § 1º do PL 68/24⁶. Neste caso, deve ser procedido o reequilíbrio, de ofício, ocorrida a redução da carga tributária (PL 68/24, art. 364) ou mediante requerimento, na hipótese de incremento da tributação (PL 68/24, art. 365), sempre face à comprovação do impacto, circunstâncias que ratificam a impropriedade da denominação do capítulo.

2.2 A INADEQUAÇÃO DA *VACATIO LEGIS* PREVISTA PARA O CAPÍTULO IV

Aponta-se, como segunda consideração focada no aperfeiçoamento do texto do projeto de lei, a adequação do período da *vacatio legis*, pois, segundo o PL 68/24 a vigência desta parte específica da legislação seria imediata (art. 499⁷), porém, com os efeitos a partir de 1º de janeiro de 2026 (art. 499, IV), regra dos dispositivos sem termos iniciais **de entrada em vigor** especialmente definidos nos incisos I a III do art. 499, **caso dos artigos (art. 362 a 366) que tratam do reequilíbrio dos contratos administrativos..**

Assim, todo o Capítulo IV do PL teria **vigor imediato**, porém, seus efeitos **operariam** a partir de 01/01/26, disciplina ambígua e até contraditória. De fato, pelo art. 499 do PL, os artigos 362 a 366 do PL 68/24, **vigeriam com a publicação da lei**, mas seus efeitos **operariam somente após** 01/01/26, o que levaria a um entendimento irrazoável sobre a resolução do desequilíbrio, **permitindo a ilação de que eventual desequilíbrio decorrente da reforma tributária pudesse ter seu equacionamento diferido no tempo.**

O início da transição entre os tributos, com o início da cobrança do IBS e da CBS está previsto efetivamente para 2026, aparentando uma sincronia temporal, mas a reforma tributária tem uma amplitude capaz de não limitar seus efeitos apenas aos novos impostos criados, de forma a ter a capacidade de gerar impactos antes daquele ano.

Apenas a título de exemplo para ilustrar tal possibilidade, verifique-se que o art. 477 do PL 68/24, com vigência prevista para iniciar em 01/01/25 (art. 499, I), promove alterações da legislação do Simples (Lei Complementar 123/06) capazes de gerar efeitos

⁶ O contrato de execução instantânea assinado na vigência da nova legislação e cuja proposta também foi efetuada sob tal regramento não comporta reequilíbrio, cabendo ao licitante/proponente/contratado a responsabilidade integral por sua proposta, mesmo que fundada em equívoco. O desconhecimento da lei tributária não protege o administrado.

⁷ Art. 499. Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos:

I - a partir de 1º de janeiro de 2025, em relação aos arts. 477, 480 e 481;

II - a partir de 1º de janeiro de 2029, em relação aos arts. 429, 430, 432, § 1º, 444, 445 e 478;

III - a partir de 1º de janeiro de 2033, em relação ao art. 479;

IV - a partir de 1º de janeiro de 2026, em relação aos demais dispositivos.

sobre a planilha de custos e preços finais a demandar reequilíbrio da contratação, em função da possibilidade de ocasionar a reclassificação do contratado e a consequente perda do direito ao regime diferenciado de tributação das pequenas e microempresas, como a modificação do §1º do art. 3º da LC 123/06 para a inclusão no conceito de receita bruta das “*demais receitas da atividade ou objeto principal das microempresas ou das empresas de pequeno porte*” e a inclusão do § 19 no mesmo art. 3º⁸.

O mesmo efeito pode advir da modificação pelo mesmo art. 477 do PL 69/24 dos critérios de impedimento de beneficiar-se do regime diferenciado da Lei 123/06 pela existência de filial, sucursal, agência ou representação no exterior (acréscimo do inc. XII ao § 4º do art. 3º) ou pela supressão da exceção “*quando se referir a prestação de serviços tributados pelo ISS*” à locação de imóveis próprios do inciso XV do art. 17 da LC 123/06.

A ideia foi somente demonstrar que a reforma tributária pode ensejar desequilíbrios antes de 2026, sendo inadequado retardar a entrada em vigor dos dispositivos que disciplinam o reequilíbrio dos contratos administrativos afetados pela reforma tributária ao referido marco temporal.

A solução normativa adequada aqui sugerida, seria a inclusão dos artigos 362 a 366 no inciso I do art. 499 entre os dispositivos que devem entrar em vigor **imediatamente**, deixando expresso que todas as hipóteses de desequilíbrio resultantes da entrada em vigor da reforma sejam imediatamente reguladas pelo regramento específico.

Este ajuste se revela necessário inclusive em virtude na “*materialidade prevista pela emenda constitucional nº 132/2023, o aspecto temporal será o momento da efetivação da operação onerosa com bens, direitos ou serviços*” (PIMENTA, 2024, p. 1000), o que se confirma no Projeto de Lei (art. 10), ressalvando-se que o PL elenca hipóteses de incidência em operações não onerosas (art. 5º).

Assim, o diferimento temporal para os efeitos dos dispositivos proposto pelo PL é tão inadequado que, mesmo sem a correção, a melhor interpretação seria aquela segundo a qual o reequilíbrio de ofício (PL 68/24, art. 364) ou a requerimento do contratado (PL 68/24, art. 365) seja efetivado sempre que ocorrer seu requisito objetivo: efetivo impacto tributário⁹ causador de desequilíbrio e decorrente da lei complementar da reforma. Isto

⁸ § 19. Para fins do disposto nesta Lei Complementar, devem ser consideradas todas as atividades econômicas exercidas, as receitas brutas auferidas e os débitos tributários das entidades de que trata o **caput** e o art. 18-A, ainda que em inscrições cadastrais distintas ou na qualidade de contribuinte individual, em um mesmo ano-calendário

⁹ A delimitação é óbvia, mas válida. A nova legislação pode acarretar vários outros impactos sobre despesas custos, como investimentos na qualificação de empregados, consultorias, aumento das despesas com pessoal, incremento de gestão e controle, mas apenas a “*alteração da carga tributária*” (PL 68/24, art. 363)

porque a postergação dos efetivos efeitos econômicos e financeiros para 01/01/26 violaria instituto de matriz constitucional (art. 37, XXI), de maneira a tornar tal interpretação não conforme à Lei Maior e conflitante com a objetividade do procedimento e dos requisitos da própria legislação (PL 68/24, art. 363, 364 e 365).

2.3 A FALTA DE UM PARÁGRAFO ÚNICO NO ART. 364 DO PL 68/24

O art. 364¹⁰ do PL 68/24 estipula o dever do ofício de a Administração proceder a revisão “*para restabelecimento do equilíbrio econômico-financeiro quando constatada a redução da carga tributária efetiva suportada pela contratada, nos termos do art. 363*”, uma prescrição com evidentes obstáculos operacionais à sua efetivação, uma vez que o Poder Público terá dificuldades tanto em ter ciência do fato quanto, ainda mais, de o comprovar. É uma circunstância a causar legítima preocupação aos agentes públicos e aos órgãos de controle interno e externo, por se tratar de uma competência prevista em lei de difícil observância, mas cuja negligência pode atrair responsabilidade.

Com efeito, ao prever a atuação de ofício, o PL, além de reconhecer a presença de interesse público, cria uma atribuição operacionalmente complicada, especialmente em contratos com objetos complexos ou relações continuadas de longo prazo, agravada pela falta de domínio de informações imprescindíveis pela Administração.

O art. 363, aplicando razoabilidade e proporcionalidade, não determina efeitos para qualquer alteração na carga, mas apenas aquela efetiva e capaz de gerar impacto suficiente para causar desequilíbrio econômico e financeiro no contrato. Introduce, todavia, um elemento de certa subjetividade, pois a avaliação do grau de repercussão das alterações sobre uma atividade ou, mais especificamente, um contrato, sempre se deparará com situações inconclusivas ou controvertidas.

Nos casos nos quais a revisão depender de requerimento da contratada¹¹ (art. 365) esta dificuldade não seria um problema, pois a ausência de pleito seria entendida como desinteresse no reequilíbrio, e, portanto, uma renúncia pelo titular. Porém, tendo o art. 364 imposto ao Poder Concedente o dever de ofício de revisar o contrato no caso de diminuição da carga, a resolução das diversas situações possíveis enfrenta obstáculos à

admite a incidência do regramento específico, não obstante a demonstração de desequilíbrio efetivo sempre permita o requerimento de revisão, mas nesta hipótese pela incidência do regramento geral.

¹⁰ Art. 364. A administração pública procederá à revisão de ofício para restabelecimento do equilíbrio econômico-financeiro quando constatada a redução da carga tributária efetiva suportada pela contratada, nos termos do art. 363.

¹¹ Por exclusão, quando houver aumento de carga tributária, tendo a lei tornado obrigatória a revisão na hipótese inversa.

efetivação, motivo pelo qual a legislação haveria também de dispor sobre formas viabilizar o cumprimento da obrigação que pretende criar.

Daí, no sentido de contribuir para aperfeiçoar o texto, sugerir-se a estipulação, em parágrafo único a ser acrescido ao próprio art. 364 introduzindo norma que atribua ao contratado, observando a boa-fé objetiva, o dever, sob pena de responsabilidade, de informar redução significativa¹² da carga tributária que afete o valor das prestações contratuais, isto sem prejuízo de serem criadas normas regulatórias (inclusive sobre a transição normativa) e de ainda ser sugerida a alteração dos editais e contratos futuros (com risco de passar pela transição), além da adituação dos contratos já em vigor¹³.

2.4 O INDEVIDO ISOLAMENTO DE PROCESSOS DE REEQUILÍBRIO (ART. 365)

O art. 365 do PL, *in fine*, estipula que o contratado apresentará pleito solicitando o reequilíbrio econômico e financeiro com base no art. 363 “*por meio de procedimento administrativo específico e exclusivo*” o que comporta obrigações para o contratado e para a Administração. Ao primeiro, pela literalidade da regra, de formular o pedido em um requerimento único tendo por objeto apenas o restabelecimento do reequilíbrio originado por repercussões tributárias decorrentes da reforma, e, para o Poder Público contratante de manter na formalização do processo administrativo que lhe cabe, tal especificidade e tal exclusividade, o que impediria, por exemplo, a reunião de processos conexos.

A regra parece intencionar restringir a disciplina do capítulo¹⁴ apenas aos pedidos de restabelecimento fundados nos efeitos das alterações na regulação tributária promovida pela própria lei complementar.

A proposta, porém, também neste ponto é de difícil execução operacional caso o reequilíbrio precise enfrentar qualquer outra questão, pois, no plano prático, é inviável conduzir dois processos de revisão em separado, desconsiderando os efeitos recíprocos, tendo em vista que os efeitos precisam ser examinados em relação ao resultado final no equilíbrio econômico e financeiro do contrato como um todo. Com efeito, no caso do

¹² A alteração da carga tributária muitas vezes não será de fácil detecção pelo próprio contratado, pela complexidade da identificação das mais diversas incidências e repercussões isoladas e conjuntas na atividade de uma empresa e em um contrato específico, razão pela qual é preciso focar nas modificações efetivamente impactantes.

¹³ Na hipótese de não ser acatada a sugestão de acréscimo de um parágrafo único no art. 364 prevendo a obrigação do contratado informar ao Contratante quando a resultante do impacto da reforma tributária for a redução efetiva carga, torna-se ainda mais relevante a estipulação desta obrigação em novos e antigos contratos, mediante a necessária adituação dos instrumentos existentes que poderão ser afetados pela reforma tributária.

¹⁴ Regras específicas estipulam a tramitação prioritária (art. 365, III), formas de reequilibrar o contrato que podem não constar das cláusulas do instrumento (art. 365, V) e prazo de 120 dias prorrogáveis para a conclusão do procedimento (art. 365, § 1º).

contrato equilibrado vir a ser afetado apenas pelos reflexos financeiros da nova regulação tributária, a concentração e o isolamento do processo fariam sentido. Por outro lado, na mais provável hipótese de outros fatores concorrerem no desequilíbrio do contrato é muito difícil dissociar as apurações em processos distintos, em especial nos contratos de objeto complexo ou de trato sucessivo por longo prazo (os mais afetados pela reforma), situações nas quais a segregação torna-se praticamente impossível ou de resultados incompletos e, por esta razão, inservíveis ao fim ao qual se destinam¹⁵.

A sugestão de melhoria do projeto, neste item, é feita no sentido de propor uma redação capaz de deixar patente a que, ocorrida a modificação na carga tributária capaz de afetar econômica e financeiramente o contrato, esta seja apurada em um processo único e exclusivo para tratar do desequilíbrio como um todo, considerando todos os elementos causadores de impactos, até porque é possível, e comum, a compensação entre fatores¹⁶, explicitando ainda que a hipótese seria de reunião de processos por conexão.

A inadequação do texto é de tal evidência que, mesmo na ausência de alteração visando seu aperfeiçoamento, ainda assim, considera-se mais adequada a interpretação, inclusive para dar maior eficácia ao dispositivo, compreenderia como “específico” e “exclusivo” o procedimento único destinado a apurar o reequilíbrio contratual mesmo que inclua outros elementos além dos decorrentes da reforma tributária.

2.5 A FALTA DE ESCOLHA DA MODALIDADE DE REEQUILÍBRIO (ART. 365, V)

O inciso V do art. 365 apresenta em suas alíneas um rol de alternativas para efetivação do reequilíbrio do contrato, sem, contudo, dispor explicitamente sobre a existência de discricionariedade do Poder Público na escolha de qual das modalidades irá adotar, em conjunto ou isoladamente, uma vez que o texto não atribui de forma expressa tal competência ao Contratante, lacuna cuja melhor solução seria a disciplina expressa para elidir qualquer possibilidade de dúvida.

O inventário de diferentes formas de proceder a recomposição do contrato, quando afetado pela variação da carga tributária é a norma mais relevante do projeto, mas a falta de regra específica atribuindo, como natural, a escolha da modalidade ao Poder Público pode ser fonte de ruídos desnecessários e improdutivos na aplicação do

¹⁵ Não é difícil conceber vários exemplos da inviabilidade de conduzir em separado e simultaneamente, um processo de apuração apenas dos efeitos sobre o contrato das variações da carga tributária dos diversos itens envolvidos em uma grande obra (como um trecho de metrô) e outro processo tentando calcular diversos outros fatores que afetaram o equilíbrio, dispostos ou não na matriz de risco, assim como de aplicar os resultados de cada processo de forma segregada.

¹⁶ A ausência de óbice à extensão das regras específicas do Capítulo IV a casos de reequilíbrio de outra origem corrobora a proposta, em confronto com as dificuldades e impossibilidades de análises isoladas.

regramento. Isto porque as próprias alternativas referem-se a situações que dependem de atos de disposição de direitos e interesses públicos, como a modificação de valores devidos à Administração (alínea d), a alteração da titularidade passiva de obrigações contratuais (alínea e), modificação dos valores devidos pelo erário (alínea a), modificação do valor de aportes e da contraprestação ou da própria tarifa (alínea b) ou renegociação de prazos e condições (alínea c). Nenhuma destas modalidades pode ser escolhida sem uma análise pela Administração contratante - fundamentada no interesse público - dos impactos. A escolha da alternativa ou até da aplicação simultânea de mais de uma delas há de ser atribuição exclusiva do Poder Público destinatário do objeto do contrato, não sujeita a ato de vontade do contratado. A alínea “f”, ao requerer a concordância do contratado apenas nos casos de estabelecimento de outras formas não previstas no projeto de lei, por lógica, confirma esta conclusão consistente com os princípios informativos dos típicos contratos administrativos.

Todavia, apesar de ser logicamente inafastável a competência do Poder Público contratante para optar entre as formas de reequilíbrio previstas no PL, o texto seria mais preciso se contivesse esta previsão expressa, assim como a da possibilidade de ser escolhida mais de uma modalidade para equacionar a situação, inclusive não prevista nas alíneas, neste caso necessária a concordância do contratado apenas em relação à criação da nova modalidade, como já propõe a alínea “f”.

Em convergência com este entendimento, nos contratos administrativos nos quais já existem cláusulas estabelecendo diferentes modalidades de recomposição do equilíbrio, é comum, pelas razões expostas, a atribuição da prerrogativa de escolha ao Poder Contratante. Registre-se, no particular, que a definição contratual desta prerrogativa é válida e eficaz, mesmo para aplicar uma hipótese de recomposição que vier a ser instituída pela Lei quando promulgada, ainda que não conste da lista disposta no contrato.

A rigor não se trata de um privilégio, mas da titularidade pelo Estado dos direitos e interesses objeto da transação em soluções como renegociação de prazos e condições de entrega, assunção ou transferência de encargos, alteração de valores devidos ao erário, compensações e revisão dos valores devidos.

3. O REGRAMENTO PROPOSTO PELO PL 68/24

Apresentadas críticas propositivas ao PL cabe decifrar as normas materiais e procedimentais propostas para a regulação da forma de ajustar os contratos impactados pela reforma tributária.

Impossível a aplicação imediata dos novos tributos (PIMENTA, 2024, p. 1010) com a ruptura instantânea dos que serão substituídos, a EC 123/23 previu uma longa e paulatina transição (art. 124 a 129) da qual deriva uma contante alteração dos impactos por todo o período, circunstância particularmente desafiadora nos contratos complexos e duradouros nos quais o preço final resulta da reunião de diversos custos e insumos que irão variar diversas vezes ao longo do tempo¹⁷.

O cerne do Capítulo IV, integrante do Título VIII do PL, que reúne as regras de transição para o IBS e para a CBS, é “*assegurar o restabelecimento do equilíbrio econômico-financeiro em razão da alteração da carga tributária efetiva suportada pela contratada em decorrência do impacto da instituição do IBS e da CBS, nos casos em que o desequilíbrio for comprovado*” (art. 363)¹⁸.

O caput do art. 363 do PL cumula dois requisitos distintos, ainda que habitualmente conjugados: a efetiva alteração da carga tributária suportada pela contratada e a comprovação do desequilíbrio. Isto em virtude de uma alteração efetiva da carga – requisito premissa – nem sempre ocasionar um desequilíbrio contratual real.

A exigência de “*alteração da carga tributária efetiva*” demanda aspectos jurídicos – de incidência – e financeiros – de dispêndio, afastando, por exemplo, contratados beneficiados de isenções tributárias que excepcionem a incidência no caso concreto, assim como a falta de saída real do recurso, independentemente da razão da ausência de pagamento¹⁹.

Por outro lado, apenas a modificação da carga tributária, ainda que de fato afete negativa ou positivamente os custos do contratado, não é suficiente para a pretensão, pois pode não ensejar um desequilíbrio cuja comprovação é o segundo requisito. É que o impacto pode ser ínfimo, imperceptível ou irrelevante, incapaz de influir na equação econômica e financeira do contrato se, por exemplo, incidir sobre um item da planilha de preços sem reflexo sobre os números totais finais. Isto não quer dizer ainda que apenas a

¹⁷ Não é difícil imaginar a dificuldade de constatar e calcular os impactos das variações individuais de inúmeros componentes de um preço de uma planilha de uma obra de infraestrutura em função da alteração pontual e gradativa ao longo da transição de cada um dos elementos que afetam cada preço unitário.

¹⁸ A Lei 8.666/93 já continha regra (art. 65, § 5º) e o art. 134 da Lei 14.133/21 dispõe de forma semelhante: Art. 134. Os preços contratados serão alterados, para mais ou para menos, conforme o caso, se houver, após a data da apresentação da proposta, criação, alteração ou extinção de quaisquer tributos ou encargos legais ou a superveniência de disposições legais, com comprovada repercussão sobre os preços contratados.

¹⁹ Se o contratado não recolhe nem paga o tributo por decisão empresarial ou liminar obtida judicialmente não pode pretender o reequilíbrio. A carga tributária que deflagra o direito é a efetiva.

ocorrência do impacto implica na obtenção do reequilíbrio, pois o artigo proposto exige objetivamente a comprovação, o que pode vir a não ocorrer por várias razões²⁰.

Com efeito, o art. 363 do PL disciplina em seus parágrafos a forma de determinação da carga tributária efetiva suportada pela contratada (art. 363, § 1º, alíneas “a” a “d”) e a aplicação do capítulo mesmo a contratos com matriz distribuindo o risco de alterações tributárias supervenientes (art. 363, § 2º).

Com relação ao § 1º do art. 363 e suas alíneas, estas visam estabelecer critérios a serem observados na “*determinação da carga tributária efetiva suportada pela contratada*” (§ 1º), entre os quais incluiu-se explicitamente²¹: “*os efeitos da não cumulatividade nas aquisições e custos incorridos pela contratada, considerando as regras de apuração de créditos, e a forma de determinação da base de cálculo dos tributos*” (alínea “a”); “*a possibilidade de repasse a terceiros, pela contratada, do encargo financeiro dos tributos*” (alínea “b”); “*os impactos decorrentes da alteração dos tributos no período de transição previsto nos arts. 125 a 133 do ADCT*” (alínea “c”); “*os benefícios ou incentivos fiscais ou financeiros da contratada*” (alínea “d”). A verificação dos efeitos da não cumulatividade referida na alínea “a”, do eventual repasse do encargo a terceiros da alínea “b”, dos impactos da transição prevista nos artigos 125 a 133 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da alínea “c” e o gozo pelo contratado de benefícios ou incentivos fiscais da alínea “d” lembram aspectos importantes a serem observados, mas não inovam, pois se inserem todos na verificação do impacto efetivo e sua comprovação. A questão é outra: a dificuldade prática de apresentar a comprovação da “carga tributária efetiva” especialmente em uma transição na qual os sete tributos seguirão incidindo. O pleno atendimento do disposto nas alíneas já se revelou em muitas situações operacionalmente inalcançável com os impostos já existentes, quiçá durante a transição com a incidência concomitante com os novos.

O § 2º do art. 363²² prevê a aplicação do capítulo mesmo para contratos que contenham estipulação acerca dos impactos financeiros provenientes de regras tributárias supervenientes, inclusive em matriz de risco. O texto merece uma reflexão. O inciso II do

²⁰ É cediço que o direito material muitas vezes não se concretiza pela impossibilidade de sua comprovação nos procedimentos próprios, mas neste caso é importante realçar a extrema dificuldade de atender ao requisito de demonstração do impacto efetivo, na ocorrência e, especialmente, na expressão financeira.

²¹ A exigência do caput do art. 363 de comprovação do desequilíbrio real implica necessariamente na análise completa dos impactos à luz das provas existentes, razão de se concluir que o rol das alíneas do § 1º do art. 463 do PL 68/24 não é exaustivo.

²² § 2º O disposto neste Capítulo aplica-se inclusive aos contratos que já possuam previsão em matriz de risco a respeito de impactos tributários supervenientes.

§ 5º do art. 103 da Lei 14.133/21²³ já excepcionava o aumento ou a redução da carga tributária da exclusão da hipótese de reequilíbrio, mesmo quando prevista em matriz de risco, e o §5º do art. 65 da Lei 8.666/93²⁴ também determinava a revisão do contrato no caso de alteração posterior à apresentação da proposta da carga tributária. Ambos os dispositivos concretizam o compromisso constitucional com o equilíbrio do contrato (CF, art. 37, XXI) e, desta forma, contém regras gerais em matéria de licitação e contratos administrativos que não poderiam ser suprimidas pelo exercício da competência normativa dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, muito menos por normas individuais. O texto não inova nem é necessário, fato que, por outro lado, não enseja vício jurídico, apenas de linguagem: redundância.

A dificuldade, mais uma vez, será operacional, pois embora a incidência tributária seja objetivamente verificável, muitas vezes é extremamente complicado destrinchar como interage na prática com a matriz de risco que, por regra de distribuição, natureza e objetivo, normalmente engloba mecanismos de compensação pela parte a quem se atribuiu contratualmente o risco.

A previsão e atuação de ofício do Poder Público para proceder a revisão na hipótese de redução da carga tributária (art. 364²⁵) acarreta, como visto, uma questão operacional relativa à dificuldade de tal informação ser apropriada pelo contratado a recomendar, como sugerido, a edição de normas, inclusive mediante aditivos contratuais, concretizando o dever de boa-fé objetiva, de colaboração e de informação na forma de obrigação do contratado noticiar situações que acarretem a diminuição dos custos da atividade com o pagamento de tributos (objeto da reforma ou não). A precaução, dada a regra de competência, visaria também prevenir responsabilidades.

²³ Art. 103. O contrato poderá identificar os riscos contratuais previstos e presumíveis e prever matriz de alocação de riscos, alocando-os entre contratante e contratado, mediante indicação daqueles a serem assumidos pelo setor público ou pelo setor privado ou daqueles a serem compartilhados. [...]

§ 5º Sempre que atendidas as condições do contrato e da matriz de alocação de riscos, será considerado mantido o equilíbrio econômico-financeiro, renunciando as partes aos pedidos de restabelecimento do equilíbrio relacionados aos riscos assumidos, exceto no que se refere: [...]

II - ao aumento ou à redução, por legislação superveniente, dos tributos diretamente pagos pelo contratado em decorrência do contrato.

²⁴ Art. 65. Os contratos regidos por esta Lei poderão ser alterados, com as devidas justificativas, nos seguintes casos:

§ 5º Quaisquer tributos ou encargos legais criados, alterados ou extintos, bem como a superveniência de disposições legais, quando ocorridas após a data da apresentação da proposta, de comprovada repercussão nos preços contratados, implicarão a revisão destes para mais ou para menos, conforme o caso.

²⁵ Art. 364. A administração pública procederá à revisão de ofício para restabelecimento do equilíbrio econômico-financeiro quando constatada a redução da carga tributária efetiva suportada pela contratada, nos termos do art. 363.

O artigo 365²⁶ do PL 68/24 trata do requerimento do contratado pela alteração da carga tributária no período de transição referido nos artigos 125 a 133 do ADCT prevendo que este “poderá” pleitear o restabelecimento do equilíbrio econômico e financeiro pelo procedimento previsto. Pela leitura dos artigos 364 e 365 do PL é possível concluir que a atuação de ofício da Administração – sinal da presença de interesse público indisponível – somente é exigível quando constatada a redução da carga tributária, dependendo, no caso inverso, de iniciativa do contratado. Há um inegável interesse legítimo do Poder Público como contratante de boa-fé na preservação do equilíbrio do contrato, regra de matriz constitucional, mas em se tratando de direitos patrimoniais disponíveis titularizados pelo contratado, anda bem o PL ao exigir o requerimento da parte interessada que pode ter razões outras para não pretender a recomposição.

Observe-se por outro ângulo que o caput do art. 365 do PL não diferencia modificação entre a redução ou a ampliação da carga tributária, de forma que a apresentação do pleito somente há de ser considerada como efetivamente facultativa no caso de os encargos tributários terem sido incrementados, hipótese na qual o contratado, ao não formular o pleito, está dispondo exclusivamente de direito próprio. Com efeito, quando ocorrer uma redução da carga tributária capaz de afetar o equilíbrio do contrato, esta implicará em recomposição de valores em favor do Poder Público contratante, situação na qual a falta de requerimento implicaria em prejuízo ao contratante, notadamente se as informações necessárias para o conhecimento do fato, como seria esperado, estejam sob domínio exclusivo do contratado. Neste caso, ao não protocolar o requerimento, o contratado, se não desacatasse norma contratual específica²⁷, atentaria contra o princípio da boa-fé objetiva aplicável aos contratos administrativos por força da aplicação subsidiária dos princípios da teoria geral dos contratos (Lei 14.133/21, art. 89) se esta legislação regular a contratação.

O art. 365 do PL 68/24 traz regras procedimentais, como a possibilidade de renovação do pedido a cada alteração tributária causadora de desequilíbrio (art. 365, I²⁸) desnecessária, por redundante com as disposições já existentes nos regramentos das leis

²⁶ Art. 365. A contratada poderá pleitear o restabelecimento do equilíbrio econômico-financeiro de que trata o art. 363 verificado no período de transição de que tratam os arts. 125 a 133 do ADCT por meio de procedimento administrativo específico e exclusivo, nos seguintes termos:

²⁷ Se o instrumento for omissivo, vale a recomendação de aditativa contratual constante da nota 12 acima.

²⁸ I - o pedido de restabelecimento do equilíbrio econômico-financeiro poderá ser feito a cada nova alteração tributária que ocasione o comprovado desequilíbrio;

8.666/93 e 14.133/21, mas não prejudicial. O inciso II do art. 365 do PL 68/24²⁹ delimita a apresentação do pedido de reequilíbrio ao período de vigência do contrato, reproduzindo o parágrafo único do art. 131 da Lei 14.133/21, sem correspondente na Lei 8.666/93³⁰. Não traz algo novo, mas contribui para erradicar eventuais dúvidas com relação a contratos formalizados sob o pálio da Lei 8.666/93.

A tramitação prioritária prevista no inciso III do art. 365³¹ do PL é inovadora e benéfica, merecendo registro, notadamente combinada com os prazos definidos pelo §1º do art. 365 do PL³², assim como a oportuna suspensão do curso do prazo durante a instrução probatória a cargo do contratado. Em relação aos requerimentos de reequilíbrio, formulados com base nas regras de transição estipuladas pelo PL 68/24, o prazo máximo previsto no §1º do art. 365 deve ser observado mesmo que o contrato contenha regra própria, em atendimento ao inciso XI do art. 92 da Lei 14.133/21, fixando o termo final para responder ao pedido de reequilíbrio por se tratar de regra especial, exceto, naturalmente, se o dispositivo contratual prever um interstício menor do que o legal, hipótese na qual o alcance da finalidade do regramento será melhor alcançado com o cumprimento antecipado.

O inciso IV do art. 365 do PL³³ apenas reforça o dever de instrução do requerimento com cálculo demonstrativo e prova do desequilíbrio, e permite o sumário indeferimento com arquivamento de pleito desacompanhado de demonstrativo e provas, isto após a concessão de prazo para o contratado corrigir o vício pela aplicação supletiva e subsidiária do Código de Processo Civil (art. 15). No caso de a prova ser insuficiente após a instrução do procedimento, dar-se-á o indeferimento do pleito.

O inciso V do art. 365 do PL enuncia modalidades de reequilíbrio inovando ao incluir em lei hipóteses ordinariamente tratadas no instrumento contratual, constituindo-se na regulação mais relevante da proposta exatamente por conter um permissivo legal à soluções que podem não estar previstas no pacto desequilibrado, autorização essencial em face do princípio da legalidade estrita.

²⁹ II - o pedido de restabelecimento do equilíbrio econômico-financeiro deverá ser formulado durante a vigência do contrato e antes de eventual prorrogação;

³⁰ A falta de texto normativo não obstava a conclusão de que a revisão estava restrita ao contrato em vigor, pois o termo final da contratação ensejava a solução pela via das perdas e danos.

³¹ III - o procedimento de que trata o caput deverá tramitar de forma prioritária;

³² § 1º O pedido de que trata o caput deverá ser decidido de forma definitiva no prazo de 120 (cento e vinte) dias contados do protocolo, prorrogável uma única vez por igual período caso seja necessária instrução probatória suplementar, ficando o referido prazo suspenso enquanto não restar atendida a requisição pela contratada.

³³ IV - o pedido deverá ser instruído com cálculo e demais elementos que comprovem o efetivo desequilíbrio econômico-financeiro, observado o disposto no § 2º;

O reequilíbrio tem matriz constitucional, configura regra geral de competência da União, porém a disciplina das diversas formas de alcançá-lo, dadas as especificidades de cada contratação, melhor se alinha com as regras oriundas da autonomia privada, daí predominar a solução clausular.

O disposto nas alíneas do inciso V não exclui a competência dos demais entes federados para regular o tema em normas próprias, nem afeta a validade e a eficácia das cláusulas contratuais já existentes, o que não diminui o acerto de sua inclusão no texto do PL pela possibilidade de servir de esteio para solução no caso de ausências de normas gerais e individuais aplicáveis ao caso concreto.

O elenco é exemplificativo, como se deduz do texto da alínea “f” ao admitir a recomposição por “*outros métodos considerados aceitáveis pelas partes, observada a legislação do setor ou de regência do contrato*”, devendo-se destacar que se trata de norma de competência de considerável abertura para a Administração, que, contudo, não lhe atribui poder discricionário. Ao exigir métodos aceitos pelos contratantes, demandou o consenso das partes como requisito, ou seja, para pactuar a recomposição por forma diversa de qualquer uma daquelas expressamente previstas nas alíneas anteriores, o Poder Público dependerá da aquiescência do contratado.

As demais hipóteses explicitamente previstas reúnem alternativas comuns ao equacionamento de situações de desequilíbrio, como “*revisão dos valores contratados*” (alínea a); o processamento de “*compensações financeiras, ajustes tarifários ou outros valores contratualmente devidos à contratada, inclusive a título de aporte de recursos ou contraprestação pecuniária*” (alínea b); “*renegociação de prazos e condições de entrega ou prestação de serviços;*” (alínea c); “*elevação ou redução de valores devidos à administração pública, inclusive direitos de outorga*” (alínea d); e “*transferência a uma das partes de custos ou encargos originalmente atribuídos à outra;*” (alínea e).

Como visto, a enumeração de opções das formas de reequilíbrio não é norma geral para o efeito da prevalência da competência legislativa privativa da União Federal (CF, art. 22, XXVII), mas esta circunstância não obstaculiza a utilização dos preceitos do PL 68/24 pelos demais entes federados, afastada a improvável hipótese de as respectivas legislações vedarem expressamente alguma das modalidades elencadas nas alíneas.

O art. 365, § 2º do PL 68/24 trata do poder regulamentar dos contratantes para dispor sobre procedimento do pedido e a metodologia de cálculo, norma de competência importante, dado o princípio da legalidade estrita, que, apesar de não inovar no ordenamento (o poder de regulamentar é ínsito ao de legislar) preenche importante lacuna

no caso de omissão legislativa e deve ser utilizado pela Administração Pública preferencialmente de forma preventiva, ou seja, antes dos requerimentos começarem.

A solução dos casos omissos, de acordo com o Projeto de Lei 68/24 (art. 366), advirá da aplicação subsidiária das disposições da legislação de regência do contrato, ou seja, do conjunto normativo aplicável ao contrato que, no âmbito federal, pode ser, a depender da época da contratação, o da Lei 8.666/93 ou da Lei 14.133/21, observando-se inclusive a permissão de escolha prevista no art. 191 da Lei 14.133/31. Na esfera dos Estados, Distrito Federal e Município é preciso verificar a existência de legislação própria e sua compatibilidade com o novo regramento.

4. O PL 68/24, CONTRATOS ATUAIS E FUTUROS - RECOMENDAÇÕES

A influência da reforma tributária nas relações contratuais no Brasil é profunda e duradoura, seja qual for o texto final que vier a ser aprovado, isto tanto na esfera privada, quanto na pública. Durante a longa transição, toda a sociedade lidará com a incidência de sete tributos até a conclusão da substituição. Antes da simplificação, será enfrentado o aumento da complexidade. Os diversos benefícios pretendidos pelas diretrizes da reforma não serão alcançados de imediato, ao revés. No entanto, o projeto de lei, deliberadamente, preferiu não tratar das consequências sobre os contratos privados, como menciona o tópico 233 da Exposição de Motivos³⁴, tendo feito a opção por deixar a solução de cada situação à autonomia privada.

O direito administrativo contemporâneo já tem avançado no sentido de superar a imutabilidade absoluta do contrato administrativo (ALENCAR, 2023, p. 65) em especial naqueles de longo prazo, notadamente de concessão (GARCIA, 2023, p. 135), admitindo sua incompletude e acolhendo concepções não lineares dos pactos de longo prazo e admitindo alternativas como a criação de mecanismos contratuais de alteração, a regulação por agências, a utilização de meios alternativos de solução de litígios (ALENCAR, 2023, pp. 70/72) e adoção de práticas de renegociação e consensualismo.

Este novo caminho, todavia, encontra desafios, dificuldades e desconfiança que afetam os próprios agentes públicos, os contratados e os órgãos de controle internos e externos que, tanto podem questionar procedimental e materialmente a solução, debater

³⁴ 233. No caso de contratos privados, a imposição genérica de um ou outro tratamento pela via legal não seria adequada para lidar com as diferentes consequências que podem advir da Reforma Tributária decorrente da Emenda Constitucional nº 132, de 2023. Nesses casos, deve ser assegurada a autonomia da vontade, sem prejuízo dos instrumentos já existentes no Direito Privado nos casos de ausência de acordo entre as partes.

seus limites (GARCIA, 2023, p. 271), como podem divergir objetivamente de seus resultados (discordando, por exemplo, sobre a expressão monetária de um desequilíbrio).

O ideal, portanto, é amadurecer e instrumentalizar previamente métodos de prevenção e solução de litígios concebidos dialogicamente. Assim, em face da opção do projeto, cabe realçar a importância de antecipar estudos para criação novos modelos de contratos administrativos e para adaptação daqueles em curso que serão impactados.

4.1 ELABORAÇÃO DE EDITAIS E CONTRATOS – INCLUSIVE DE TRANSIÇÃO

A primeira reflexão para os operadores destinatários da norma é a necessidade dos contratos administrativos celebrados após o ingresso no ordenamento da nova legislação ou que irão receber proposta durante sua vigência tratarem do tema³⁵, inclusive em face de já estar prevista no próprio projeto de reforma uma transição lenta, gradual e prolongada no tempo para o novo regime.

O capítulo relativo às alterações dos contratos administrativos está previsto para entrar em vigor imediatamente. O ideal é a prévia elaboração de minutas de aditivos contratuais para formalização imediata quando da entrada em vigor da lei após sua publicação. A antecipação reduz ou evita conflitos que seriam agravados pela concomitância da multiplicação de ocorrências de desequilíbrios com o acúmulo de um grande volume de contratos administrativos específicos demandando alterações, em especial quanto às licitações e contratações impactadas pelo período de transição.

Observe-se que mesmo contratos que contenham cláusulas disciplinando o assunto, com matriz de risco definida, como de praxe, com as alterações de carga tributária ensejando o reequilíbrio podem vir a ser afetados pelas regras propostas, tanto com relação ao procedimento (prazo, exclusividade, etc.), quanto às próprias formas de recomposição na hipótese de não coincidir com as previstas no instrumento, ou, ainda, pela possibilidade de criação de novas formas pelo consenso das partes (art. 365, inc. V, alínea f). Adaptar os contratos administrativos é um caminho necessário (SILVA, NÓBREGA, 2024, p. 40), para o que é fundamental antever as questões a serem solvidas, estabelecer minutas uniformes, estudar as peculiaridades de cada contrato, até mesmo prevendo, como permite a alínea “f” referida, outras maneiras de proceder a recomposição mais adequadas ao objeto e à relação contratual são mecanismos de ampliar a certeza jurídica e minorar as dificuldades naturais de uma transição complexa como aquela que

³⁵ O PL 68/24 prevê como marco temporal ou a assinatura anterior à vigência da lei ou posterior, neste caso, desde que a apresentação de proposta seja anterior à entrada em vigor (PL 68/24, art. 362 e seu § 1º).

se avizinha, dificultada pelos naturais obstáculos à concepção de mecanismos de manutenção do equilíbrio devido à sua grande complexidade natural³⁶.

A previsão de revisão de ofício no caso de redução da carga tributária (art. 364) recomenda a estipulação de regras nos atos convocatórios e nos contratos determinando, inclusive em atendimento ao princípio da boa-fé, a obrigação dos licitantes e contratados de informar a ocorrência de tais situações sob pena de responsabilidade contratual.

No caso da atuação de ofício da Administração pela redução da carga tributária (art. 364 do PL), esta pode não a ser percebida pelo Contratante ou mesmo não comprovada. Pode também ser de difícil detecção pelo próprio contratado, situações cuja solução sem normas contratuais sobre requisitos e procedimentos seria pouco factível. Até o edital – exigindo planilhas com preços unitários ou com definição explícita da carga tributária incidente, por exemplo – pode ser fundamental para viabilizar no plano prático a realização de revisões céleres e justas. A estipulação de regras claras e precisas pode evitar que, na hipótese de redução da carga tributária (art. 364), o Poder Público falhe no cumprimento de proceder à revisão por falta de informações ou requerimento do contratado, assim como que, formulado o pleito pelo contratado (art. 365 do PL), qualquer que seja hipótese, sua apreciação seja prejudicada por ausência da necessária comprovação, desrespeite o limite temporal da decisão (art. 365, § 1º).

Os aplicadores da norma também devem estar atentos ao fato de que, de acordo com a literalidade do texto do § 1º do art. 362 do PL 68/24, a proposta do contratado apresentada posteriormente à edição da lei já deve ser feita em conformidade com a normatização, o que pressupõe que a minuta do contrato a ser assinado já contenha cláusulas disciplinando a forma de manutenção do reequilíbrio na hipótese de incidência da alteração da carga tributária desde a publicação do edital, a exigir uma sincronia temporal improvável e talvez impraticável, considerando a tramitação do processo de licitação e a previsão de vigência imediata da legislação nova (PL 68/24, art. 499, IV).

Diante da impossibilidade de antecipar a data de promulgação de uma lei e a inviabilidade de suspender os processos de licitação para aguardar a conclusão do processo legislativo, a solução mais factível talvez venha a ser a previsão, já no ato convocatório, da alternativa de, advindo a publicação da lei, ser aditada a proposta pelo licitante e analisada sua adequação à legislação.

³⁶ Dado o requisito da efetividade do impacto econômico e financeiro e a complexidade da definição das próprias regras de transição, ainda obscuras, pode ser inviável o estabelecimento de mecanismos contratuais ideais de retomada do equilíbrio do contrato, mediante simples cálculos aritméticos, por exemplo.

A ausência de uma solução regulatória ou contratual específica imporá a aplicação das normas gerais vigentes para restabelecimento do equilíbrio econômico e financeiro do contrato, o que pode se revelar uma opção inadequada no caso concreto.

4.2 A REGULAMENTAÇÃO DA REVISÃO

O §2º do art. 365³⁷ do PL 68/24 traz outra questão ao autorizar os agentes públicos com poder de deliberação sobre o pedido de revisão a regulamentar o procedimento, inclusive com relação à metodologia de cálculo, o que inclui a atuação de agências reguladoras quando lhes couber tal atribuição.

Por todas as razões já apresentadas, a elaboração antecipada de minutas de instrumentos de regulação com escopo de bem exercer esta competência revela-se fundamental tanto para contratantes quanto para contratados adotarem medidas adequadas à propiciar apreciações rápidas e consistentes dos pleitos. A concepção de normas regulatórias exige relatórios, estudos e análises prévios, a demandar tempo, porém essenciais para a construção de um regramento eficiente e eficaz. Uma regulação consistente, por sua vez, exige do demandado adequação de suas práticas empresariais, inclusive de documentação, a demandar adaptações anteriores ao próprio protocolo de um pedido de reequilíbrio. Assim, é fundamental para a Administração agir com antecedência inclusive para orientar atuais e futuros contratados.

Observe-se que a Lei 14.133/21, no Capítulo III (Do Controle das Contratações) do Título IV (Das Irregularidades) prevê práticas contínuas e permanentes de gestão de riscos e de controle preventivo de responsabilidade dos agentes públicos do Poder Contratante (primeira linha de defesa – art. 169, I), da assessoria jurídica e do controle internos (segunda linha de defesa – art. 169, II) e do controle central e do Tribunais de Contas (terceira linha de defesa – art. 169, III)³⁸, responsabilizado o §1º do art. 169 a alta administração pela implementação regulamentar de práticas. Pela natureza e teor dos

³⁷ §2º As pessoas jurídicas integrantes da administração pública com atribuição para decidir sobre procedimentos de reequilíbrio econômico-financeiro poderão regulamentar a forma de apresentação do pedido de que trata o **caput** e metodologias de cálculo recomendadas para demonstração do desequilíbrio, sem prejuízo do direito de a contratada solicitá-lo na ausência de tal regulamentação.

³⁸ Art. 169. As contratações públicas deverão submeter-se a práticas contínuas e permanentes de gestão de riscos e de controle preventivo, inclusive mediante adoção de recursos de tecnologia da informação, e, além de estar subordinadas ao controle social, sujeitar-se-ão às seguintes linhas de defesa:

I - primeira linha de defesa, integrada por servidores e empregados públicos, agentes de licitação e autoridades que atuam na estrutura de governança do órgão ou entidade;

II - segunda linha de defesa, integrada pelas unidades de assessoramento jurídico e de controle interno do próprio órgão ou entidade;

III - terceira linha de defesa, integrada pelo órgão central de controle interno da Administração e pelo tribunal de contas.

dispositivos do capítulo, sua aplicação não se restringe a contratos e processos de licitação regulados pela Lei 14.133/21.

Durante a tramitação do processo legislativo, considerando o disposto no art. 499 do PL sobre o termo inicial de vigência das normas, as três linhas de defesa das contratações públicas, devem iniciar o processo de elaboração das normas regulatórias relativas às revisões por desequilíbrio e preparar a reforma das normas existentes.

5. CONCLUSÃO

A análise trouxe uma reflexão crítica com sugestões de aperfeiçoamento e buscou compreender o conteúdo e alcance dos artigos 362 a 366 do PL. À guisa de melhoria, sugeriu-se: **a)** a antecipação da vigência dos artigos 362 a 366 do PL; **b)** a correção da designação do Capítulo IV para “Do reequilíbrio de contratos administrativos impactados por esta lei”; **c)** a adição de parágrafo único ao art. 364 do PL 68/24 prevendo o dever de informação à Administração da ocorrência de redução tributária que afete o equilíbrio do contrato; **d)** a previsão expressa no art. 365 da possibilidade de reunião em um único processo dos pedidos de reequilíbrio quando concorrem outras causas para a recomposição econômica e financeira; **e)** a menção expressa no inciso V do art. 365 do PL da prerrogativa do Poder Público escolher a modalidade de reequilíbrio dentre aquelas das alíneas “a” a “e”. Foram apresentados elementos e reflexões acerca do teor dos dispositivos constantes do Capítulo IV do Título VIII do Livro I do PL 68/24 e, com relação à afetação dos contratos afetados pela reforma tributária, elencaram-se razões da necessidade de anteciparem-se estudos e minutas de editais, contratos, termos aditivos e normas regulatórias aptos dar efetividade aos dispositivos e enfrentar os desafios da transição.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALENCAR, Leticia Lins de. **Mutação na concessão**. Belo Horizonte: Fórum, 2023.

GARCIA, Flavio Amaral. **A mutabilidade nos contratos de concessão**. São Paulo: JusPodivm, 2023.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Curso de direito tributário**. São Paulo: JusPodivm, 2024.

SILVA, Eric Castro, NÓBREGA, Marcos. A reforma tributária e o equilíbrio econômico-financeiro dos contratos administrativos de longo prazo: a inadequação do modelo mecanicista; os pontos focais da teoria dos múltiplos equilíbrios contratuais. **RDPD, Ano 22, nº 85, abri-jun**: Belo Horizonte: Fórum, 2024, pp. 9-47.