ZÊNITE FÁCIL IA

INTELIGÊNCIA QUE TRANSFORMA
INFORMAÇÃO EM DECISÃO!

Combinação perfeita entre:
experiência jurídica + inteligência artificial + funcionalidades para o dia a dia

Alcance a excelência nas contratações públicas. Blog

O REEQUILÍBRIO ECONÔMICO-FINANCEIRO DE OFÍCIO NA REFORMA TRIBUTÁRIA: A NECESSIDADE DA ANÁLISE CONCRETA, A ISONOMIA PROCEDIMENTAL, O DIREITO À MANIFESTAÇÃO PRÉVIA E OUTRAS REFLEXÕES

Data	Novembro de 2026
Autores	Cristiana Fortini, Caio Mário Lana Cavalcanti, Flaviana Vieira Paim

O REEQUILÍBRIO ECONÔMICO-FINANCEIRO DE OFÍCIO NA REFORMA TRIBUTÁRIA: A NECESSIDADE DA ANÁLISE CONCRETA, A ISONOMIA PROCEDIMENTAL, O DIREITO À MANIFESTAÇÃO PRÉVIA E OUTRAS REFLEXÕES

CRISTIANA FORTINI

Advogada e Sócia do Pires Fortini Advogados. Doutora em Direito Administrativo pela UFMG. *Visiting Scholar* na *George Washington University*. Professora da Graduação, Mestrado e Doutorado da UFMG. Professora do Mestrado da Faculdade Milton Campos. Professora Visitante da *Università di Pisa* e da *Università degli Studi di Milano-Bicocca*. Ex-Presidente do IBDA e do IMDA. Ex-Vice-Presidente Jurídica da CEMIG.

CAIO MÁRIO LANA CAVALCANTI

Advogado do Pires Fortini Advogados. Procurador da Câmara Municipal de Belo Horizonte. Ex-Procurador do Município de Itabirito. Graduado em Direito pela UFMG. Membro da Comissão de Licitações e Contratos Administrativos da OAB/MG. Membro do CBar, do IMDA, da APROLEGIS e do IDASAN. Especialista em Direito Administrativo, em Direito Tributário e em Direito Processual pela PUC Minas. Especialista em Ciências Penais, em Direito Tributário, em Direito Constitucional e em Direito Ambiental e Urbanístico pela UCAM. Especialista em Licitações Públicas e Contratos Administrativos pela ESMAFE/PR. Especialista em Advocacia Pública pelo IDDE e pela Universidade de Coimbra. Especialista em Direito Administrativo, em Direito Público, em Direito Processual e em Direito Constitucional pela FEAD/MG. Especialista em Direito Penal e Processual Penal e em Direito Civil e Processual Civil pela Faculdade Arnaldo. Especialista em Direito Público Aplicado pela EBRADI e pela ESAOAB/SP. Especialista em Arbitragem, Conciliação e

Mediação pelo IPEMIG. Especialista em Direito Parlamentar e Processo Legislativo pelo IGEPP.

FLAVIANA VIEIRA PAIM

Contadora e Advogada. Pós-Graduada em Auditoria e Perícia. Membra fundadora do Instituto Nacional da Contratação Pública (INCP). Instrutora e palestrante há 20 anos na área de licitações e contratos, em temáticas relacionadas especialmente à terceirização de serviços na Administração Pública. Professora na Pós-Graduação em Licitações e Contratos da CERS e da Faculdade Baiana de Direito. Autora de diversos artigos publicados na área de terceirização. Coautora da obra "*Instrução Normativa 05/17-MPDG – Comentários a artigos e anexos*", publicado em 2017 pela Ingep Editora. Coordenadora do livro "*Terceirização na Administração Pública: boas práticas e atualização à luz da Nova Lei de Licitações*", publicado pela Fórum em 2021.

I – INTRODUÇÃO E O CENÁRIO DA TRANSIÇÃO TRIBUTÁRIA

A Emenda Constitucional nº 132/2023 – que inaugurou a denominada Reforma Tributária – alterou de modo substantivo a tributação do consumo no país. PIS, Cofins, IPI[1], ICMS e ISS cedem lugar à Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS), ao Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e ao Imposto Seletivo (IS), ao longo de uma transição que se estende de 2026 a 2033, nos termos dos arts. 125 a 133 do ADCT, incluídos pela própria Emenda Constitucional nº 132/2023. A mudança é muito profunda em sede tributária, *"transformando drasticamente o sistema vigente há décadas no país"*[2]: para além dos novos tributos e da extinção de antigos, altera-se as lógicas da base de incidência, da técnica de cálculo, do momento do recolhimento e, sobretudo, do creditamento.

Nessa nova conjuntura tributária, vários contratos de longo prazo celebrados pela Administração Pública, inclusive aqueles afetos às concessões, foram concebidos sob o sistema que, paulatinamente, será extinto. Naturalmente, os preços ofertados nas licitações carregam, de forma expressa ou embutida, os tributos então vigentes, os regimes de apuração escolhidos por cada licitante e os benefícios fiscais de que cada um desfrutava à época da proposta. E, nesse sentido, quando a base tributária é alterada, pode ser deslocada a equação econômico-financeira protegida pelo art. 37, XXI, da Constituição da República, dispositivo que exige cláusulas que mantenham as condições efetivas da proposta.

Atento a esse risco, o poder constituinte derivado estabeleceu, no art. 21 da Emenda Constitucional nº 132/2023, que lei complementar poderá estabelecer instrumentos de ajuste nos contratos firmados antes da entrada em vigor da lei instituidora do IBS e da CBS. A autorização foi exercida pela Lei Complementar nº 214/2025, nos arts. 373 e seguintes, que tratam, justamente, do reequilíbrio dos contratos administrativos.

Historicamente, a experiência prática demonstra que o pleito de reequilíbrio motivado por variação tributária partia quase sempre do contratado: criava-se ou se majorava um tributo, e a empresa batia à porta da Administração Pública para recompor seus custos. A Reforma Tributária altera esse quadro inicial, afinal, com a substituição de vários tributos por um modelo de tributação sobre o valor agregado e de não cumulatividade ampla, a variação da carga efetiva pode ocorrer, com maior facilidade, em ambas as direções. Há

contratados que pagarão mais tributos, outros, menos. É nesse novo contexto que importa a previsão do art. 375 da Lei Complementar nº 214/2025, segundo o qual a Administração procederá (ideia de vinculação, portanto, e não de discricionariedade) à revisão de ofício, restabelecendo-se o equilíbrio da equação econômico-financeira, quando constatada a redução da carga tributária efetiva suportada pela contratada, assegurada a esta a manifestação, como exigem os princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa.

O reequilíbrio de ofício é, portanto, o instrumento pelo qual a própria Administração, ou a entidade concedente, instaura e promove o restabelecimento da relação contratual em seu favor, tratando-se de instituto legítimo decorrente da bilateralidade da equação econômico-financeira. A preocupação deste estudo, contudo, reside não no reequilíbrio em si considerado, mas diz respeito ao modo como ele deve ser conduzido. Já se percebem, na prática administrativa, sinais de que o reequilíbrio de ofício tende a ser tratado como uma mera operação aritmética, aplicada em bloco sobre carteiras inteiras de contratos, com tabelas redutoras uniformes e manifestação do contratado relegada a momento posterior ao corte.

A tese aqui sustentada é a de que essa prática contraria a letra e a finalidade do regime tributário, de modo que a alteração da carga tributária efetiva, critério eleito pelo legislador, somente pode ser aferida a partir da realidade de cada contrato e de cada contratado, cuja estrutura de custos, cadeia de fornecedores, regime tributário pretérito e calendário de aquisições são singulares. Sustenta-se, em síntese, que o reequilíbrio de ofício é principiado por iniciativa da Administração Pública, mas não admite decisão administrativa unilateral, sem prévia instrução individualizada e sem prévia oportunidade de manifestação do contratado.

II – AS RAZÕES DO REGIME ESPECIAL DE REEQUILÍBRIO ECONÔMICO-FINANCEIRO FACE À REFORMA TRIBUTÁRIA: POR QUAIS RAZÕES O LEGISLADOR NÃO SE CONTENTOU COM A DISCIPLINA GERAL

Provavelmente, uma das primeiras perguntas que o intérprete atento à complexidade do ordenamento jurídico fez foi a seguinte: ora, se a legislação de licitações e concessões e o texto constitucional já tratam da possibilidade do reequilíbrio por alteração tributária, por que a Lei Complementar nº 214/2025 criou um capítulo próprio para o tema?

A dúvida tem razão de ser fundamentada. O art. 134 da Lei nº 14.133/2021, corroborando direito já existente à luz da Lei nº 8.666/1993, determina que "*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*"; por sua vez, o art. 124, II, "d", da mesma Lei de Licitações e Contratos Administrativos, admite a alteração contratual "*para restabelecer o equilíbrio econômico-financeiro inicial do contrato em caso de força maior, caso fortuito ou fato do príncipe ou em decorrência de fatos imprevisíveis ou previsíveis de consequências incalculáveis, que inviabilizem a execução do contrato tal como pactuado, respeitada, em qualquer caso, a repartição objetiva de risco estabelecida no contrato*"; no âmbito das concessões, o art. 9º, §3º, da Lei nº 8.987/1995 determina que "*ressalvados os impostos sobre a renda, a criação, alteração ou extinção de quaisquer tributos ou encargos legais, após a apresentação da proposta, quando comprovado seu impacto, implicará a revisão da*

tarifa, para mais ou para menos, conforme o caso"; por fim, no tocante às empresas estatais, o art. 81, §5º, da Lei nº 13.303/2016 estabelece regra de igual teor, determinando a revisão, para mais ou para menos, diante da criação, alteração ou extinção de tributos com comprovada repercussão nos preços.

Havia, portanto, base normativa suficiente para o reequilíbrio nos dois sentidos, seja em prol do contratado, seja em favor do Poder Público; ainda assim, o legislador complementar entendeu necessário um regime especial. Acredita-se que há razões para tanto.

Primeiramente, entende-se que há uma razão de escala. A disciplina geral foi pensada para eventos tributários pontuais, que atingem um tributo, um setor ou uma operação, em momentos específicos da linha do tempo. Todavia, diversamente, a Reforma Tributária alcança, ao mesmo tempo, praticamente todos os contratos públicos do país, inclusive aqueles firmados antes de sua implementação, embora ainda em vigência. O impacto é muito significativo e atravessa os contratos administrativos em relevante medida. Por conseguinte, considerando que a alteração constitucional e que a legislação tributária superveniente tratam de mudanças estruturais, cujos impactos nos contratos administrativos são mais complexos em comparação àqueles usualmente tratados usualmente, faz sentido a estipulação de disciplina própria para o assunto, devidamente detalhada.

Além disso, some-se a isso uma razão temporal, haja vista que a modificação do sistema tributário se desdobra em uma sucessão de eventos: em 2026, o ano de teste; em 2027, extinguem-se PIS e Cofins e a CBS passa a ser cobrada, junto com o Imposto Seletivo; entre 2029 e 2032, ICMS e ISS são reduzidos gradualmente enquanto o IBS cresce na mesma proporção; em 2033, o modelo antigo se extingue. Assim sendo, cada degrau de mudança pode deslocar a equação de cada contrato de uma maneira específica e própria. Inclusive, por isso que o art. 376, I, "a" e "b", da Lei Complementar nº 214/2025, permite que o pedido seja formulado a cada nova alteração tributária que culmine com o desequilíbrio demonstrado, ou de forma a abranger, desde logo, todas as alterações previstas para o período de transição. A disciplina geral, embora não impeça esses pedidos, não oferecia este último instrumento para um fator de desequilíbrio que se desdobra ao longo de anos.

Ademais, compreende-se que também há uma razão econômica, que costuma ser esquecida e que é decisiva para a compreensão do novel regime. A Reforma Tributária foi concebida, em tese, para preservar, em termos globais, o nível de arrecadação, embora de forma mais simplificada e transparente, e, nesse sentido, as alíquotas de referência são calibradas para repor a receita dos tributos extintos. Todavia, a neutralidade buscada é agregada e convive com a alteração da carga de cada setor, de cada empresa e de cada contrato, assim, o total, em tese, se mantém, enquanto a distribuição interna se altera, a depender do setor da atividade econômica. Por isso, é necessária uma disciplina mais dinâmica, adaptável aos diferentes casos concretos, logo, diante disso, o legislador, ao menos em ideia, buscou um regime de reequilíbrio específico que englobasse tais peculiaridades.

De mais a mais, entende-se que a razão mais relevante para o presente estudo é a de ordem técnica. A legislação geral, como sabido, mede o impacto tributário a partir do tributo que incide sobre o contrato administrativo, assim, o art. 103, §5º, II, da Lei nº

14.133/2021, por exemplo, preserva o direito ao reequilíbrio, mesmo face a matriz de riscos contratual, quanto ao aumento ou à redução, por legislação posterior, dos tributos diretamente pagos pelo contratado em decorrência do contrato[3]. Em contrapartida, esse critério funciona bem para tributos cumulativos ou monofásicos, embora funcione mal para tributos não cumulativos de base ampla, tais quais o IBS e a CBS, cujo valor destacado na nota fiscal diz pouco sobre o que a empresa efetivamente desembolsa na sua cadeia produtiva. Isso porque, no sistema de não cumulatividade, a apuração consolida as operações de todos os estabelecimentos e os débitos e créditos do contribuinte, de modo que a apropriação do crédito depende da extinção dos débitos relativos às aquisições, ressalvadas as de uso ou consumo pessoal, nos termos do art. 47, do art. 42, §2º c/c art. 57, todos da LC nº 214/2025. Parte relevante do efeito da Reforma Tributária sobre um contrato, assim, situa-se fora do tributo que o contratado recolhe em um exato momento da cadeia. Essa alta complexidade, que inclusive exige do operador jurídico uma atuação cooperativa de profissionais da contabilidade, impõe um regime especial e específico de reequilíbrio econômico-financeiro.

Para mais e além, registre-se que o art. 374, §1º, “a” a “d”, da Lei Complementar nº 214/2025 determina que a apuração do reequilíbrio considere, inclusive, os efeitos da não cumulatividade sobre as aquisições e custos da contratada, a possibilidade de repasse do encargo financeiro a terceiros, os impactos da transição do novo sistema tributário e os benefícios ou incentivos fiscais ou financeiros da contratada relacionados aos tributos extintos; cada um de seus elementos é, veja-se, por natureza, individual, sendo necessária avaliação casuística. São complexidades como essas que justificam uma disciplina própria.

Também a exclusão dos contratos privados é reveladora. O art. 373, §2º, da Lei Complementar nº 214/2025 afasta deles o regime especial, mantendo-os sujeitos à legislação específica. A razão para tanto é a seguinte: diante das diversas consequências que a Reforma Tributária pode gerar, a imposição de tratamento genérico por lei, em avenças estabelecidas entre privados, não seria adequada, devendo-se preservar a autonomia da vontade e a liberdade contratual. Tal argumento, aliás, é valioso para a tese aqui defendida, afinal, o próprio legislador reconheceu que os efeitos da Reforma Tributária são heterogêneos a ponto de desaconselhar soluções gerais; ora, se o tratamento genérico foi considerado inadequado até para relações privadas, com mais razão será inadequado quando imposto pela Administração Pública, por ato unilateral, ausente prévio contraditório, sobre contratos protegidos pelo art. 37, XXI, da Constituição da República.

Excetuam-se, em tal hipótese, em relação à regra de exclusão do regime no tocante aos contratos privados, as empresas estatais, disciplinadas pela Lei nº 13.303/2016. Como integram a Administração Pública, em que pese a nota privada que as caracteriza, não faria sentido um tratamento diverso que impossibilitasse àquelas o procedimento do reequilíbrio ora tratado. Defende-se, por conseguinte, que a lógica da LC nº 214/2025 em exame é aplicável aos contratos das empresas estatais, em uma interpretação sistemática do regime jurídico administrativista.

Além disso, a disciplina da matriz de riscos fornece outro indício. O art. 374, §2º, da Lei Complementar nº 214/2025 ordena aplicar o regime inclusive aos contratos que já atribuíam à contratada a responsabilidade por impactos tributários supervenientes. Ou seja, de acordo com o legislador, nenhuma matriz de riscos elaborada antes da Reforma poderia precificar, com seriedade, uma mudança dessa magnitude, cujas alíquotas sequer

estavam definidas. O legislador, assim, tratou a inovação legislativa como evento extraordinário, que extrapola e muito quaisquer áleas assumidas por qualquer parte. E isso demanda, pois, um regime próprio.

Há, ainda, uma previsão de ordem procedimental que pode justificar a opção legislativa pelo regime próprio de equilíbrio econômico-financeiro. Como sabido, o art. 123, parágrafo único, da Lei nº 14.133/2021 fixa (salvo disposição legal ou contratual diversa) o prazo de um mês, prorrogável por igual período, para que a Administração decida os requerimentos do contratado; o art. 376, §1º, da LC nº 214/2025, por sua vez, ampliou esse prazo para noventa dias, prorrogável uma única vez por igual período quando necessária instrução probatória suplementar. O legislador reconheceu, assim, que a apuração do desequilíbrio decorrente da Reforma é complexa e exige instrução própria, não por outra razão, ao mesmo tempo, também previu tramitação prioritária, no inciso III do mesmo art. 376, e a possibilidade de reequilíbrio provisório[4], no §4º, com posterior acerto de contas na decisão definitiva, conforme o §5º.

Por derradeiro, o art. 375 da Lei Complementar nº 214/2025 é claro ao assegurar, em sua redação final, o direito do contratado à manifestação, disposição essencial para os fins do presente estudo *ipsis litteris*: "*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. 374 desta Lei Complementar, assegurada a esta a manifestação*." Ou seja, a iniciativa administrativa pode ser unilateral, mas a manifestação da contratada é garantida por lei e, também, pelo próprio texto constitucional, à luz dos princípios do contraditório e da ampla defesa.

Ante o exposto, o legislador saiu da disciplina geral, prevendo tratamento próprio, porque percebeu que a Reforma Tributária produz efeitos massivos, escalonados, tecnicamente complexos e muito heterogêneos. Por isso, para lidar com essa realidade peculiar, entendeu-se por bem a definição de um procedimento de reequilíbrio próprio, específico, destacando-se desde já que nenhuma das escolhas administrativas nesse escopo é compatível com decisões lineares, unilaterais e automáticas.

III – A INDISPENSABILIDADE DA ANÁLISE INDIVIDUALIZADA E DA CARGA TRIBUTÁRIA EFETIVA

A revisão de ofício não pode, sob hipótese alguma, ser conduzida de forma genérica, linear ou automatizada, ao contrário, o procedimento exige prévia e rigorosa análise de cada contrato, de cada contratado e de cada contexto. Lado outro, a Administração Pública terá diante de si inúmeros contratos, equipes reduzidas e prazos curtos, e, nesse cenário, uma tabela genérica que aplique percentuais únicos sobre todos os contratos de determinado objeto é sedutora e parecerá, à primeira vista, eficiente e até isonômica. Todavia, não é.

Isso porque a carga tributária efetiva é atributo de quem executa o contrato, de modo que dois contratos com o mesmo objeto, o mesmo valor e a mesma vigência podem experimentar efeitos opostos com a Reforma, a depender de quem seja o contratado e de qual seja o contexto experimentado. Afinal, cada empresa possui cadeia própria de fornecedores e realizou suas aquisições de insumos em circunstâncias e períodos próprios. Nesse sentido, como o impacto da substituição de tributos depende do volume de

créditos efetivamente aproveitados nessa cadeia (ideia de não cumulatividade), os fatores que explicam a divergência entre contratados são numerosos e merecem exame detido.

Vale exemplificar situações que justificam a referida análise individualizada.

Em primeiro lugar, importa pensar na estrutura de custos. Como ressabido, o IBS e a CBS geram crédito sobre bens e serviços adquiridos, mas a remuneração de empregados não é aquisição tributada e, por isso, não gera crédito. Logo, um contrato de serviços com dedicação exclusiva de mão de obra, em que a folha responde pela maior parte do custo, tende a ter pouco crédito a compensar; por outro lado, em um contrato de fornecimento de equipamentos, em que a maior parte do custo é composta por bens adquiridos de outros contribuintes, tende a ter um crédito maior a ser utilizado. Mesmo dentro de um único segmento, a proporção entre mão de obra, insumos, serviços contratados e despesas não creditáveis varia de empresa para empresa, de contexto para contexto, conforme o grau de verticalização, a terceirização de etapas e a política de compras de cada pessoa jurídica. É simplesmente impossível generalizar.

Em segundo lugar, assaz relevante refletir sobre a complexa cadeia de fornecedores, afinal, o crédito do contratado depende de quem são os seus fornecedores na cadeia e as peculiaridades destes últimos são essenciais para tratar dos impactos na equação econômico-financeira final. Ora, aquisições de contribuintes do regime regular transferem crédito integral, todavia, aquisições de optantes pelo Simples Nacional, às quais o regime de créditos do art. 47 da Lei Complementar nº 214/2025 também se aplica (§3º do mesmo artigo), transferem crédito limitado ao que esses fornecedores recolhem no regime simplificado, salvo se tiverem exercido a opção, prevista no art. 41, §3º, da mesma Lei Complementar nº 214/2025, de apurar o IBS e a CBS pelo regime regular (§9º do mesmo artigo). Já aquisições de pessoas físicas, de produtores não contribuintes ou de fornecedores informais não transferem crédito. É evidente, portanto, que duas empresas do mesmo ramo, sediadas na mesma cidade, podem ter cadeias de suprimento radicalmente distintas, de modo que igualmente diferentes serão os impactos da Reforma Tributária na equação econômico-financeira.

Em terceiro lugar, o regime tributário pretérito é variante relevante. A carga tributária efetiva é grandeza comparativa: mede-se a diferença entre o que o contratado suportava antes e o que passa a suportar, todavia, o ponto de partida varia enormemente. Por exemplo, empresas tributadas pelo lucro presumido permaneciam no regime cumulativo do PIS e da Cofins, por força do art. 8º, II, da Lei nº 10.637/2002 e do art. 10, II, da Lei nº 10.833/2003, ao passo que as tributadas pelo lucro real se submetiam, em regra, ao regime não cumulativo. Já os prestadores de serviço recolhiam ISS com alíquotas que variavam entre o mínimo de 2%, fixado no art. 8º-A da Lei Complementar nº 116/2003, e o máximo de 5%, previsto no art. 8º, II, da mesma lei, conforme o Município. Conclui-se, assim, que o mesmo objeto, executado por empresas com regimes pretéritos distintos, parte de patamares diferentes.

Em quarto lugar, é imprescindível considerar calendário das aquisições. Afinal, contratos de longa duração são executados com insumos adquiridos em momentos distintos, de modo que parte dos estoques foi formada sob o regime antigo, com tributos embutidos que não geram crédito no novo sistema, salvo nas hipóteses de transição expressamente previstas; parte será adquirida já sob as novas regras. Portanto, o impacto da Reforma Tributária sobre cada período depende desse histórico, que é próprio de cada

contratado e de cada contrato administrativo, a partir dessa linha do tempo concreta, o que exige verificação individualizada dos créditos efetivamente aproveitados em cada período.

Em quinto lugar, os benefícios fiscais extintos geram diferentes impactos a depender do caso concreto, o que é relevante considerando o art. 374, §1º, "d", da Lei Complementar nº 214/2025, que, para os fins da mensuração da carga tributária efetiva visando ao reequilíbrio econômico-financeiro, deverão ser considerados "*os benefícios ou incentivos fiscais ou financeiros da contratada relacionados aos tributos extintos pela Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023*." Veja-se que a disposição legal fala em benefícios "*da contratada*", ou seja, não há como saber, sem examinar a situação de cada empresa, se a Reforma Tributária lhe retirou uma vantagem que compunha a sua proposta. Por exemplo, uma empresa que ofertou preço menor porque fruía de incentivo de ICMS terá, com a extinção do imposto, perda que nenhuma tabela genérica captura. Cada situação é individual.

Em sexto lugar, é preciso sopesar a capacidade de repasse do encargo tributário a terceiros, afinal, o art. 374, § 1º, "b", da Lei Complementar nº 214/2025 impõe considerar, também para os efeitos do reequilíbrio econômico-financeiro do contrato, "*a possibilidade de repasse a terceiros, pela contratada, do encargo financeiro dos tributos*." Essa possibilidade, ligada à noção de tributação indireta, depende da posição do contratado no mercado, da existência de receitas acessórias, da natureza das tarifas, no caso das concessões, das próprias cláusulas do contrato, dentre outras variáveis. Trata-se, novamente, de dado concreto.

Em sétimo lugar, os efeitos financeiros e o momento do recolhimento tributário também apontam para a necessidade de uma mensuração individualizada, caso a caso. O art. 31 da Lei Complementar nº 214/2025 disciplina o recolhimento do IBS e da CBS no momento da liquidação financeira da transação, o chamado *split payment*: "*nas transações de pagamento relativas a operações com bens ou com serviços, os prestadores de serviços de pagamento eletrônico e as instituições operadoras de sistemas de pagamentos deverão segregar e recolher ao Comitê Gestor do IBS e à RFB, no momento da liquidação financeira da transação (split payment), os valores do IBS e da CBS, de acordo com o disposto nesta Subseção*." Com efeito, para empresas que antes dispunham de prazo entre o recebimento e o recolhimento, a alteração produz custo de capital de giro, que integra a equação econômico-financeira e varia conforme a estrutura financeira de cada pessoa jurídica. Ademais, o art. 10, §2º, da mesma Lei Complementar nº 214/2025 estabelece que, "*nas aquisições de bens e serviços pela administração pública direta, por autarquias e por fundações públicas, que estejam sujeitas ao disposto no art. 473 desta Lei Complementar, considera-se ocorrido o fato gerador no momento em que se realiza o pagamento*." Assim, um mesmo serviço, executado em um ano e pago em outro, pode se submeter a alíquotas de fases distintas da transição, de forma que o cronograma de pagamentos de cada contrato passa, assim, a influenciar a carga efetiva.

Em oitavo lugar, os regimes diferenciados e específicos igualmente justificam o regime especial de reequilíbrio ora tratado. Nesse sentido, a Reforma Tributária não aplica uma alíquota única a todas as operações, por exemplo, o art. 9º, §1º, da Emenda Constitucional nº 132/2023 prevê operações beneficiadas com redução de 60% das alíquotas, como determinados serviços de educação e de saúde e certos dispositivos médicos, e o art. 156-A, §6º, da Constituição da República submete a regimes específicos,

entre outros, os combustíveis, as operações com bens imóveis e serviços de transporte coletivo de passageiros. Assim, um contrato de fornecimento de combustível, uma empreitada de obra pública, uma concessão de transporte e um contrato de serviços de saúde estão submetidos, cada qual, a lógicas próprias de tributação. Mais do que isso, um mesmo contrato pode reunir itens sujeitos a regimes distintos, como ocorre quando o fornecimento de bens se combina com a prestação de serviços, realidade que a sistemática geral do reequilíbrio econômico-financeiro não é capaz de suportar.

Em nono lugar, a própria forma de precificação do contrato é ponto que corrobora a tese aqui defendida. Nos contratos de obras, os tributos integram a taxa de benefícios e despesas indiretas, cuja composição reflete o regime tributário de cada licitante, como sabido. Nos serviços contínuos com dedicação exclusiva de mão de obra, a planilha de custos discrimina os tributos em módulo próprio e o art. 135 da Lei nº 14.133/2021 já exige, para a repactuação desses contratos, a demonstração analítica da variação dos custos contratuais. A legislação geral, portanto, já reconhecia que a variação de custos de cada contrato se demonstra analiticamente, a partir da planilha daquele contrato específico. Logo, seria um contrassenso que a revisão decorrente da Reforma Tributária, mais complexa do que a repactuação ordinária, se contentasse com menos.

Essas são apenas algumas das várias razões que justificam um olhar casuístico no que toca ao reequilíbrio econômico-financeiro. De mais a mais, a exigência de análise concreta encontra, ainda, amparo direto nas normas sobre segurança jurídica e eficiência na aplicação do Direito Público, incluídas na LINDB pela Lei nº 13.655/2018.

Tais dispositivos, para além de abraçarem o viés consequencialista, positivaram uma perspectiva realista da decisão administrativa, que mede a norma pelo modo como ela incide sobre os fatos e pelos efeitos que efetivamente produz na realidade fenomênica. O art. 20, *caput*, do Decreto-Lei nº 4.657/1942, por exemplo, veda que, nas esferas administrativa, controladora e judicial, se decida com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas do *decisum*. Ora, afirmações genéricas como a de que a Reforma Tributária reduz a carga tributária, a de que a neutralidade arrecadatória impõe a redução dos preços ou a de que o interesse público exige a captura imediata da economia operam, exatamente, como valores abstratos quando desacompanhadas da prova de que, naquele contrato específico, a carga efetiva diminuiu. Assim, a decisão que invoca tais afirmações para reduzir preços, sem descer à planilha, à cadeia de fornecedores e ao regime tributário do contratado, decide sobre o contrato sem conhecê-lo, em violação ao princípio da motivação.

Nesse cenário, as consequências práticas que o art. 20 ordena considerar são, aqui, bastante palpáveis. Por exemplo, uma redução linear aplicada a contrato intensivo em mão de obra, cuja carga efetiva pode ter aumentado, tende a tornar inexequível a proposta original, com risco de inadimplemento, de paralisação de serviços contínuos, de extinção antecipada e de nova contratação a preços de mercado diversos, de tal forma que o que parecia economia se converte em custo, para o ente e para os usuários do serviço.

Além disso, o art. 22, *caput*, da LINDB determina que, na interpretação de normas sobre gestão pública, sejam considerados os obstáculos e as dificuldades reais do gestor e as exigências das políticas públicas a seu cargo. Em tal seara, o volume de contratos e a escassez de estrutura técnica são dificuldades reais e legítimas, que podem justificar priorização, cronogramas e roteiros padronizados de coleta de dados, não justificam,

contudo, a supressão do exame individual, porquanto a cláusula final do dispositivo impede que as dificuldades da Administração Pública se convertam em prejuízo ao direito do contratado. Assim, o realismo da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro opera, portanto, nas duas direções, e considera, com igual peso, a realidade de quem gere e a de quem executa o contrato. Registra-se, por fim, que, se a Administração adotar orientação nova sobre o modo de aferir a carga efetiva, impondo ao contratado novo dever ou condicionamento de direito, o art. 23 do Decreto-Lei nº 4.657/1942 exige a previsão de regime de transição, quando indispensável para que a exigência seja cumprida de modo proporcional, equânime e eficiente, o que reforça que, de fato, cada caso deve ser avaliado em sua especificidade. Soluções lineares, genéricas e uniformes para contratos em bloco, portanto, certamente estarão fadadas ao fracasso.

Destarte, o reequilíbrio de ofício não pode ser realizado sem investigar a carga tributária efetivamente suportada pelo contratado e, claro, é vedada a sua realização sem manifestação prévia do interessado, à luz dos princípios do contraditório e da ampla defesa. Com efeito, qualquer exegese que confira à Administração o poder de impor reduções de forma indutiva e unilateral, a partir de premissas setoriais, sem prévia instrução procedimental específica e individualizada, contraria o art. 374, §1º, da Lei Complementar nº 214/2025, que exige a consideração dos créditos, do repasse, da transição e dos benefícios da contratada, e não de uma contratada média; e contraria, ademais, a LINDB, conforme exposto, e o próprio texto constitucional. Uma tabela redutora linear e genérica, portanto, não demonstra adequação alguma ao caso concreto.

Reforça-se, por fim, um aspecto procedimental essencial que decorre diretamente do que se expôs: o instituto do reequilíbrio de ofício não só não constitui mero cálculo matemático linear, mas, sobretudo, não pode configurar ato unilateral e automático, em que a Administração Pública impõe medidas de antemão e apenas permite ao contratado manifestar-se depois da decisão tomada. Essa inversão, certamente, descaracteriza o equilíbrio econômico-financeiro e subverte a lógica das garantias do administrado.

Nessa toada, a manifestação assegurada pelo art. 375 da Lei Complementar nº 214/2025 deve ser lida em conjunto com o art. 5º, LIV e LV, da Constituição da República, que asseguram o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa nos processos administrativos, e com o art. 3º, III, da Lei nº 9.784/1999, que garante ao administrado o direito de formular alegações e apresentar documentos antes da decisão, os quais serão objeto de consideração pelo órgão competente – expressão "*antes da decisão*" não deixa espaço para a manifestação diferida. A mesma lei assegura ao interessado, no art. 38, a possibilidade de juntar documentos e pareceres e de requerer diligências e perícias na fase instrutória e antes da tomada da decisão, e, no art. 44, o direito de manifestar-se após o encerramento da instrução. Por sua vez, o art. 2º, parágrafo único, X, da Lei nº 9.784/1999 reúne essas garantias ao exigir, nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio, a observância dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos. Ora, a revisão de ofício que reduz a remuneração do contratado é, inequivocamente, situação de potencial litígio, razão pela qual a manifestação particular prévia é essencial.

Conclui-se, pois, que a essência do instituto do reequilíbrio de ofício exige respeito ao devido processo legal, com contraditório e ampla defesa prévios, garantindo a análise real da carga tributária efetiva antes de qualquer modificação nos encargos contratuais, bem

como a consideração de cada caso de forma individualizada. A sequência correta, portanto, é intuitiva: instaura-se o procedimento, notifica-se o contratado, requisitam-se os documentos necessários, oportuniza-se a apresentação de memória de cálculo e de alegações, analisa-se tecnicamente o conjunto e, só então, decide-se de forma motivada e coparticipada, com a indicação precisa dos fatos e fundamentos jurídicos, bem como tendo em vista as consequências práticas e a realidade vivida, como impõem o princípio da motivação e a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro.

IV – A APLICAÇÃO TEMPORAL DO REGIME, O ART. 376 E A CRÍTICA À DISPARIDADE REGULAMENTAR

O regime especial tem recorte temporal expresso, na medida em que o art. 373, *caput*, da Lei Complementar nº 214/2025 dispõe que o capítulo referente ao reequilíbrio econômico-financeiro dos contratos é aplicável aos contratos firmados antes da entrada em vigor da lei, cuja vigência iniciou na data da sua publicação, em 16/01/2025. O §1º do mesmo art. 373, por sua vez, estende sua aplicação, no que couber, aos contratos administrativos firmados depois, desde que a proposta tenha sido apresentada antes da vigência da lei. Já o art. 374 refere-se aos contratos vigentes na entrada em vigor da lei e o art. 377 determina a aplicação subsidiária da legislação de regência do contrato nos casos de omissão.

A razão do marco temporal é compreensível, haja vista que o legislador partiu da premissa de que, publicada a lei complementar, os licitantes passariam a conhecer as novas regras e poderiam incorporá-las às suas propostas. Antes dela, a Reforma Tributária era um evento que nenhum licitante poderia precificar, em contrapartida, depois dela, haveria, ao menos em tese, previsibilidade suficiente (a prática, contudo, demonstra uma complexidade imensa em prever quaisquer cenários com segurança). O critério é, portanto, o da previsibilidade, e a data da proposta é o seu marcador.

Essa razão, contudo, tem alcance limitado e não pode ser convertida em justificativa para tratar com menor rigor os contratos posteriores. Em primeiro lugar, porque a previsibilidade trazida pela lei complementar é parcial, na medida em que as alíquotas de referência dependem de cálculo técnico e de resolução do Senado Federal, e cada ente fixará a sua alíquota por lei específica; em segundo lugar, porque os efeitos da Reforma Tributária sobre a cadeia de suprimentos dependem do comportamento de milhares de fornecedores, que ajustarão seus preços à medida que seus próprios tributos mudarem; e, em terceiro lugar, porque a regulamentação infralegal ainda está em construção. Todo esse contexto incerto no que diz respeito à previsibilidade dos impactos reais já foi desenvolvido em linhas anteriores.

De toda sorte, os contratos administrativos posteriores ao marco temporal não ficam, claro, desprotegidos. Defende-se que, conquanto a redação legal possa sugerir o contrário, e a despeito da já existência do regime geral do reequilíbrio econômico-financeiro, os contratos posteriores à Reforma Tributária também estão submetidos às regras da legislação complementar em apreço. Ora, a Reforma perpetua por anos e a transição é muito longa. Não faz sentido, portanto, que os contratos atingidos pela Reforma, ainda que posteriores, se desequilibrados em razão da EC nº 132/2023, não sejam alcançados pela LC nº 214/2025.

É nesse ponto que surge uma preocupação central quanto aos regulamentos expedidos pelos entes federativos. O art. 376, §3º, da Lei Complementar nº 214/2025 autoriza as pessoas jurídicas da Administração com atribuição para decidir sobre o reequilíbrio a regulamentar a forma de apresentação do pedido e as metodologias de cálculo recomendadas para a demonstração do desequilíbrio. A competência, sem dúvida, é estreita, abrangendo sobretudo a forma do pedido e as metodologias recomendadas. Não abrange a criação de classes de contratos, a restrição de garantias, a fixação de redutores presumidos ou a supressão de etapas de instrução, à luz do princípio da legalidade; afinal, o poder regulamentar existe para a fiel execução da lei, não para a inovação do ordenamento jurídico. Ademais, compete privativamente à União legislar sobre normas gerais de licitação e contratação, nos termos do art. 22, XXVII, da Constituição da República, e o regime de reequilíbrio da Lei Complementar nº 214/2025 tem alcance nacional, abrangendo os contratos de todos os entes federativos.

Assim, regulamentos locais podem operacionalizar, mas não podem reduzir as garantias ou inovar o sistema, sendo certo que a parte final do próprio art. 376, §3º, confirma essa leitura, ao ressalvar o direito de a contratada pleitear o reequilíbrio mesmo na ausência de regulamentação. Não é correto, assim, e é uma preocupação legítima, que os regulamentos estabeleçam disparidade de tratamento entre contratos administrativos com base em recortes temporais, afinal, sob uma ótica sistêmica e realista, nada justifica tratar contratos supostamente novos com menor atenção ou menor rigor procedimental, sob o pretexto de que a Reforma já seria conhecida quando de sua celebração, máxime diante das complexidades envolvidas.

Nesse contexto, é preciso rememorar que a igualdade está prevista no art. 5º, *caput*, e a impessoalidade no art. 37, *caput*, ambos da Constituição da República. O art. 5º da Lei nº 14.133/2021, por sua vez, inclui a igualdade, a segurança jurídica, a razoabilidade, a proporcionalidade e a motivação entre os princípios que regem sua aplicação. Logo, o marco temporal da lei complementar define qual rito se aplica, mas não autoriza o regulamento a criar contratados de primeira e de segunda categoria quanto à qualidade da análise de seus direitos.

Há, ainda, uma questão de simetria temporal que o art. 376 suscita e que a prática tende a ignorar. O inciso II do art. 376 da Lei Complementar nº 214/2025 exige que o pedido de reequilíbrio da contratada seja formulado durante a vigência do contrato e antes de eventual prorrogação, regra que reproduz o dispositivo correlato da Lei nº 14.133/2021. A lei impõe ao particular, portanto, um ônus temporal rigoroso, sob pena de preclusão. Parece-nos, por conseguinte, que a isonomia processual exige que a Administração Pública observe ônus equivalente na revisão de ofício, ainda que existentes resquícios de cláusulas exorbitantes no nosso ordenamento jurídico. Assim, se a contratada perde o direito de pleitear a recomposição quando deixa de formulá-lo antes da prorrogação, o Poder Público que prorroga o contrato administrativo sem promover a revisão também deve ter sua pretensão limitada quanto aos períodos já encerrados. Não faz sentido, sobretudo em tempos de diminuição da clássica relação de verticalidade entre Estado e administrado, que apenas uma das partes estivesse sujeita à preclusão em relação ao mesmo fato econômico.

O mesmo raciocínio vale para o rito. O art. 376 da Lei Complementar nº 214/2025 disciplina o procedimento do pedido formulado pela contratada, embora o art. 375, que

trata da revisão de ofício, não descreva rito próprio. A lacuna, obviamente, não autoriza a Administração Pública a decidir sem procedimento e sem o devido processo legal. Por força do art. 377 da Lei Complementar nº 214/2025 e da Lei nº 9.784/1999, a revisão de ofício deve observar procedimento ao menos tão qualificado quanto aquele imposto ao particular. Sugere-se, pois, que os regulamentos editados com base no art. 376, §3º, disciplinem de forma expressa a revisão de ofício, com instauração formal, notificação prévia, prazo razoável para manifestação e apresentação de documentos, análise técnica individualizada e decisão motivada. Essa disciplina, sim, está dentro da competência regulamentar, porque concretiza a garantia legal de manifestação já prevista em lei em sentido estrito.

Convém, contudo, não confundir os limites da competência regulamentar com a sua irrelevância. Dentro do espaço aberto pelo art. 376, §3º, da Lei Complementar nº 214/2025, a Administração pode, e deve, normatizar o rito do procedimento, os documentos que instruirão tanto o pedido da contratada quanto a revisão de ofício e as metodologias de cálculo recomendadas para a demonstração do desequilíbrio. A própria lei conta com essa atuação normativa em mais de um ponto. O inciso IV do art. 376 exige que o pedido seja instruído com cálculo e demais elementos que comprovem o efetivo desequilíbrio, observado o disposto no §3º, e o §4º do mesmo artigo condiciona o reequilíbrio provisório aos termos da regulamentação. Assim, um regulamento que diga com clareza quais documentos serão exigidos, em que ordem os atos serão praticados e qual memória de cálculo servirá de referência reduz a incerteza de ambas as partes e confere previsibilidade à instrução.

A adoção de metodologias padronizadas – enquanto ponto de partida, e absolutamente não como uma substituição da análise casuística, como defendido – merece, aqui, destaque. Em primeiro lugar, ela permite à Administração mensurar, ao menos aproximadamente, o impacto financeiro da Reforma sobre o seu orçamento. Diante de centenas ou milhares de contratos, o gestor precisa conhecer, ao menos de forma aproximada, antes mesmo de concluídas as análises individuais, a ordem de grandeza dos aumentos que poderá ter de suportar e das reduções que poderá vir a apurar, inclusive para planejar eventuais reequilíbrios provisórios e os acertos de valores previstos no art. 376, §§ 4º e 5º, da Lei Complementar nº 214/2025. Em segundo lugar, a metodologia padronizada funciona como ponto de partida para a compreensão do fenômeno, ela organiza as variáveis que o art. 374, §1º, alíneas “a” a “d”, manda considerar, isto é, os efeitos da não cumulatividade, a possibilidade de repasse, os impactos da transição e os benefícios fiscais extintos, e orienta tanto o servidor que analisa quanto o contratado que demonstra. Em terceiro lugar, e talvez sobretudo, a metodologia padronizada viabiliza a estratificação dos contratos segundo a sua natureza, para fins de simplificação e de padronização interna. Contratos de serviços com dedicação exclusiva de mão de obra, de fornecimento de bens, de obras e de concessões apresentam estruturas de custos e lógicas de tributação próprias e podem ser agrupados para que cada grupo seja examinado a partir de parâmetros comuns – mas, repita-se, sempre de forma atenta à individualidade de cada caso concreto. Sem isso, corre-se o risco de que gestores responsáveis por contratos diferentes, mas de mesma natureza, adotem parâmetros de análise e critérios muito distintos entre si, chegando a resultados díspares para situações equivalentes. Essa disparidade, que nasce da falta de método e não da realidade dos contratos, ofende a mesma isonomia e a mesma impessoalidade que se defendem neste estudo. Registra-se que a estratificação aqui referida não se confunde com a criação de

classes de contratados com garantias distintas, nem com a fixação de redutores presumidos por grupo. Ela define quais dados serão coletados e como serão tratados, mas não dispensa que esses dados sejam os do contrato e os do contratado examinados.

Ademais, a metodologia padronizada também permite que o Poder Público avalie, de alguma forma, o impacto de redução nos preços contratados. Essa é, justamente, a hipótese em que o art. 375 da Lei Complementar nº 214/2025 estabelece o dever de a Administração proceder à revisão de ofício, quando constatada a redução da carga tributária efetiva suportada pela contratada. Para cumprir esse dever, a Administração precisa de um critério que lhe indique em quais contratos a redução é provável e merece apuração, sempre, de forma individualizada, considerando cada caso concreto. Um método padronizado, assim, não substitui a necessária análise individualizada, mas cumpre essa função de triagem e fornece a motivação inicial para a instauração do procedimento. A partir daí, porém, a constatação exigida pela lei depende da instrução particularizada e da prévia manifestação da contratada, nos termos já expostos.

Por fim, o uso de metodologia é essencial para a precificação do valor referencial dos contratos nas licitações. O art. 23 da Lei nº 14.133/2021 exige que o valor previamente estimado da contratação seja compatível com os valores praticados pelo mercado, e esse mercado passa a formar os seus preços sob a lógica do IBS e da CBS. Nesse ponto, o efeito da não cumulatividade plena, estruturado pela própria Lei Complementar nº 214/2025, precisa ser considerado de modo especial, afinal, nos termos do art. 47 da Lei Complementar nº 214/2025, o contribuinte do regime regular apropria créditos sobre as operações em que seja adquirente, excetuadas apenas as de uso ou consumo pessoal e as demais hipóteses previstas na própria lei.

O preço que o fornecedor oferecerá, portanto, não resulta da simples troca das alíquotas antigas pelas novas: os tributos antigos embutidos nos custos tendem a deixar os preços dos insumos à medida que a cadeia passa a recuperar créditos, e os novos tributos passam a ser calculados por fora. Um orçamento de referência que apenas substitua, na composição do BDI ou no módulo de tributos da planilha de custos, as alíquotas antigas pelas novas, sem retirar dos custos a parcela de tributos que deixa de ser cumulativa, tende a superestimar o valor da contratação. Some-se a isso o redutor das compras governamentais previsto no art. 472 da Lei Complementar nº 214/2025, cuja consideração na formação de preços nos editais de licitação é exigida expressamente pelo art. 442, §2º, do Decreto nº 12.955/2026 e pelo art. 442, §2º, da Resolução CG-IBS nº 6/2026 (de fato, ambos os dispositivos têm a mesma numeração).

Há, por fim, um efeito que liga esse ponto ao tema central deste estudo. O orçamento elaborado com metodologia clara e registrada nos autos será, adiante, o retrato da equação econômico-financeira inicial daquele contrato, protegida pelo art. 37, XXI, da Constituição, e a base de eventual reequilíbrio futuro. Sem metodologia, cada unidade de compras estimará seus orçamentos de um modo, e a própria verificação individualizada (necessária, repita-se), no futuro, de que a carga efetiva se alterou perderá um referencial seguro.

V – A SIMETRIA DO INSTITUTO DO REEQUILÍBRIO E O OLHAR ATENTO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

O equilíbrio econômico-financeiro é uma via de mão dupla. A Lei Complementar nº 214/2025 reconhece isso ao prever, no art. 374, o ajuste em favor da contratada quando a carga aumenta e, no art. 375, o reequilíbrio de ofício em favor da Administração, quando a carga diminui, precedido, como visto, do devido processo legal, inclusive com oportunidade para que o particular apresente suas razões e pleitos. A preocupação com a mecânica do reequilíbrio, seja decorrente da redução, seja do acréscimo de encargos, deve impulsionar um olhar igualmente atento e qualificado por parte da Administração.

Convém, antes, precisar a natureza dessa atuação. Fora das hipóteses expressamente previstas em lei, a revisão do contrato em favor do polo contratante é – até então – pouco usual. Ela se admite quando fatos supervenientes, próprios da álea econômica extraordinária e estranhos ao que as partes pactuaram, deslocam a equação inicial em benefício do contratado, e encontra fundamento na vedação ao enriquecimento sem causa, na supremacia do interesse público e no próprio art. 37, XXI, da Carta Política. No campo da Reforma Tributária, o art. 375 da Lei Complementar nº 214/2025 converteu essa possibilidade em dever, ao dispor que a Administração procederá à revisão de ofício quando constatada a redução da carga tributária efetiva suportada pela contratada.

Ao exercer essa competência, entende-se que a Administração passa a ocupar, para esse fim específico, uma posição jurídica isonômica à do particular contratado. A pretensão de recompor a equação em seu favor não se confunde com as chamadas cláusulas exorbitantes, entre as quais se insere a prerrogativa de alteração unilateral prevista no art. 104, I, da Lei nº 14.133/2021. Não por acaso, a mesma lei situa o restabelecimento do equilíbrio econômico-financeiro, no art. 124, II, “d”, entre as alterações feitas por acordo entre as partes, e não entre as alterações unilaterais do inciso I.

O art. 375 da Lei Complementar nº 214/2025, como se viu, não transformou o reequilíbrio em prerrogativa unilateral de autoridade pública. Tampouco há, na hipótese, imputação de ilícito contratual ao particular ou ocorrência de prejuízo à Administração; o contratado que passou a suportar carga tributária menor não descumpriu obrigação alguma. Há, apenas, o direito, em tese, de a Administração buscar para si a otimização dos seus resultados contratuais à luz da equação inicial pactuada entre as partes.

Nesse contexto, a simetria exige que a cautela aplicada para averiguar diminuições de custos tributários seja aplicada também aos pedidos de majoração, assim, contratados não podem obter aumentos com base em comparações de alíquotas nominais, em estimativas setoriais ou em memórias de cálculo que ignorem os créditos específicos que passaram a apropriar, observado cada caso concreto. Não por outra razão, o art. 376, IV, da Lei Complementar nº 214/2025 exige que o pedido do particular seja instruído com cálculo e demais elementos que comprovem o efetivo desequilíbrio.

A simetria tem, porém, uma consequência que nem sempre é percebida e que deve ser destacada. Se o ônus da prova do aumento da carga é da contratada, o ônus da prova da redução é da Administração Pública. Nesse sentido, o art. 375 da Lei Complementar nº 214/2025 condiciona o reequilíbrio de ofício à redução “*constatada*”, e constatar é verificar, comprovar, apurar com base em elementos concretos, isso tudo após o devido processo legal, como defendido ao longo deste estudo. Ademais, a própria LC fala de carga tributária efetiva e de um prazo de noventa dias prorrogáveis por mais noventa para a averiguação, o que igualmente rechaça a ideia de reequilíbrio unilateral e automático. Assim, a Administração não pode presumir a redução e transferir ao contratado o encargo de

desfazer a presunção; mas pode, claro, requisitar informações e documentos, valendo-se do dever de colaboração que o art. 4º, II e IV, da Lei nº 9.784/1999 impõe ao administrado, consistente em proceder com lealdade, urbanidade e boa-fé e em prestar as informações solicitadas, colaborando para o esclarecimento dos fatos. A distribuição do ônus, aliás, decorre da própria Lei nº 9.784/1999, cujo art. 36 atribui ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução, e cujo art. 29 determina que as atividades de instrução destinadas a averiguar e comprovar os dados necessários à decisão se realizem de ofício ou mediante impulsão do órgão responsável.

Destarte, quem alega a redução da carga tributária, no reequilíbrio de ofício, é a Administração. A ela cabe, portanto, a prova. É claro que a recusa injustificada do contratado em colaborar poderá ser valorada no procedimento, mas o que não se admite é inverter a ordem lógica, reequilibrando primeiro e desenvolvendo um processo depois, ou impondo ao particular o ônus probatório.

Esse ônus alcança tanto a existência do desequilíbrio quanto a sua dimensão, e tem conteúdo concreto. Não basta à Administração afirmar que a carga diminuiu. O processo interno deve conter memória de cálculo detalhada, construída a partir da planilha ou da composição de preços daquele contrato, com a exposição de cada premissa adotada. Deve conter, também, pesquisa de preços atualizada dos insumos relevantes, capaz de indicar se a retirada dos tributos antes embutidos nos custos efetivamente chegou aos preços pagos pelo contratado, o que se relaciona diretamente com os efeitos da não cumulatividade que o art. 374, §1º, “a”, da Lei Complementar nº 214/2025 manda considerar.

E deve conter, sobretudo, a demonstração concreta do nexo de causalidade entre o evento superveniente e o desequilíbrio. O art. 374, *caput*, da mesma lei exige que a alteração da carga efetiva decorra do impacto da instituição do IBS e da CBS e que o desequilíbrio seja comprovado, e o caráter específico e exclusivo do procedimento, afirmado no caput do art. 376, obriga a separar essa causa das demais variações de custo, como as oscilações de mercado e os dissídios coletivos. Uma redução de custos que decorra de outra causa não autoriza a revisão de ofício com fundamento no art. 375.

A dificuldade dessa prova não deve ser subestimada. É comum que a Administração disponha das planilhas de custos dos contratos, com a descrição dos insumos que, em tese, seriam capazes de gerar créditos; tais planilhas, contudo, retratam a proposta, e não a realidade operacional de cada contratada. A partir delas, é possível formular presunções ou identificar tendências de um segmento, mas não estabelecer uma relação direta, absoluta e inquestionável entre a apropriação de créditos e a redução do custo de execução; de modo que, uma vez mais, retorna-se à ideia central deste trabalho: é imprescindível uma análise individualizada.

Para mais e além, o crédito previsto no art. 47 da Lei Complementar nº 214/2025 depende da extinção do débito relativo à aquisição e da comprovação da operação por documento fiscal eletrônico idôneo, nos termos do §1º, II, do mesmo artigo, e varia conforme o fornecedor, como se viu anteriormente. Por isso, o Poder Público tende a enfrentar dificuldades para demonstrar a veracidade dos seus critérios comparativos, na medida em que cada particular possui estrutura própria e estratégia comercial e operacional própria, que serão postas à prova pela nova realidade tributária. Todavia, para

fins de reequilíbrio, a comprovação do real deslocamento da equação econômico-financeira é inafastável, sob pena, inclusive, de enriquecimento ilícito, sendo vedadas presunções.

A apuração exigirá, assim, a análise de comprovações do preço real de aquisição dos insumos, dos uniformes, dos materiais de uso recorrente, dentre outras variáveis. Uniformes e equipamentos de proteção individual fornecidos aos empregados, por exemplo, não são considerados de uso ou consumo pessoal, nos termos do art. 57, §3º, IV, “a” e “b”, da Lei Complementar nº 214/2025, e podem, portanto, gerar crédito. Será preciso verificar, ainda, se os equipamentos e as ferramentas que constam das planilhas, embora repassados ao preço, serão efetivamente fonte de créditos. Equipamentos adquiridos sob o regime anterior, locados de pessoas físicas ou obtidos de fornecedores que não transferem crédito integral podem figurar na planilha sem produzir crédito algum no novo sistema. O contexto, veja-se, é muito complexo.

O contraditório completa esse quadro. Como a revisão de ofício busca, em regra, reduzir a remuneração do particular, o órgão deve notificar a contratada para que se manifeste e apresente as suas próprias planilhas antes da decisão final, como asseguram o art. 375 da Lei Complementar nº 214/2025 e as garantias da Lei nº 9.784/1999. O confronto entre a memória de cálculo da Administração e a da contratada é o momento em que a instrução se completa, e não uma formalidade posterior ao corte, o que robustece a legitimidade decisória.

Enfim, da manifestação assegurada pelo art. 375 da Lei Complementar nº 214/2025 podem resultar, em linhas gerais, duas situações: na primeira, a contratada aceita o cálculo apresentado pelo órgão contratante ou não o questiona, o que revela a sua adesão à metodologia utilizada pela Administração para chegar ao valor proposto, e a revisão, nesse caso, pode ser formalizada sem maiores controvérsias; na segunda, a contratada contesta o resultado, demonstrando que o ônus tributário que efetivamente vem suportando é maior do que o apurado pelo Poder Público. É nessa segunda situação que surge uma pergunta ainda sem resposta assentada nos órgãos de controle e que admite mais de uma interpretação. A contratada é obrigada a aceitar o cálculo feito pela Administração? Diante da sua discordância, restaria apenas a extinção do contrato, como se a Lei Complementar nº 214/2025 tivesse criado hipótese de alteração unilateral, sem qualquer sancionamento? Ou seria possível que as partes ajustassem o valor, depois da oitiva da empresa e da análise dos motivos e das contraprovas por ela apresentados? Parece-nos que a última leitura é a mais adequada, sendo possível que o particular interfira diretamente na decisão administrativa, no manto do contraditório substancial.

Como os impactos da Reforma são personalíssimos, porque dependem da estrutura de custos, da cadeia de fornecedores e do regime de cada contratada, a manifestação é o meio pelo qual a Administração conhece dados que não possui, e não um ato de mera ciência.

Outrossim, a solução que reduz a discordância da contratada a uma alternativa entre aceitar o cálculo ou ver o contrato extinto desconsidera as consequências práticas que o art. 20 da LINDB impõe considerar. A extinção de um contrato em execução, sobretudo quando se está diante de contratada de boa-fé, que presta bom serviço, tende a elevar o custo operacional da Administração e a trazer problemas de difícil contorno, como a necessidade de nova licitação, o período de transição entre prestadores, o risco de

descontinuidade do serviço e a contratação a preços já ajustados à Reforma, que podem superar os do contrato original. A extinção deve ser, assim, a última das alternativas, e não a consequência automática da divergência, e os instrumentos consensuais oferecem caminho mais adequado para resolvê-la.

É dizer, a iniciativa de ofício não exclui, absolutamente, a solução consensual, muito pelo oposto, sob a perspectiva da Administração Pública Dialógica, a autocomposição é caminho que pode e deve ser considerado. Nesse sentido, inclusive, o art. 151, parágrafo único, da Lei nº 14.133/2021 reconhece expressamente que as questões relacionadas ao restabelecimento do equilíbrio econômico-financeiro do contrato envolvem direitos patrimoniais disponíveis e podem ser submetidas a conciliação, mediação, comitê de resolução de disputas e inclusive arbitragem; o art. 26 do Decreto-Lei nº 4.657/1942, por sua vez, em clara cláusula geral de consensualidade, autoriza a celebração de compromisso com os interessados para eliminar incerteza jurídica na aplicação do Direito Público. Parece-nos que esses instrumentos são particularmente adequados à revisão decorrente da Reforma.

Por fim, a simetria reclama coerência institucional, de modo que seria contraditório que a Administração exigisse da contratada, para reconhecer um aumento tributário, demonstração minuciosa dos créditos, da cadeia de fornecedores e do regime pretérito, e se dispensasse dessa mesma demonstração para constatar uma redução da carga. Há de existir, claro, uma isonomia procedimental, sendo vedada a presunção de desequilíbrio sem a correspondente comprovação nítida, bem como exigida a prévia manifestação da parte interessada.

VI – CONCLUSÃO

Ao substituir cinco tributos por um modelo de valor agregado e não cumulatividade ampla, a Emenda Constitucional nº 132/2023 tornou mais usual algo que a prática contratual pouco conhecia em matéria tributária: a redução da carga suportada pelo contratado em razão de mudança legislativa. A Lei Complementar nº 214/2025 respondeu a essa possibilidade com a revisão de ofício do art. 375, instrumento legítimo, que concretiza a bilateralidade da equação econômico-financeira protegida pelo art. 37, XXI, da Constituição da República.

A investigação das razões que levaram o legislador a criar um regime especial, em vez de se contentar com a disciplina geral da Lei nº 14.133/2021 e da Lei nº 8.987/1995, revelou o sentido de uma sistemática específica para a mudança tributária em foco: o legislador percebeu que a Reforma Tributária produziria efeitos simultâneos sobre praticamente todos os contratos públicos, distribuídos em degraus ao longo de anos e, sobretudo, desiguais entre os contratados, cada qual com peculiaridades próprias, o que ensejou a criação de disposições próprias para o reequilíbrio nessa seara. Adotou-se, nesse contexto, a carga tributária efetiva como medida, ampliou os prazos de decisão, previu medidas provisórias compensáveis e, a nosso juízo, desenhou uma revisão de ofício cuja iniciativa é unilateral, mas cuja decisão é participada. É preciso o contraditório prévio no âmbito do reequilíbrio de ofício e, ademais, malgrado padronizações possam traçar úteis desenhos e perspectivas, é o caso concreto, individualmente avaliado, que demonstrará a solução ótima a ser tomada.

Nesse sentido, a carga tributária efetiva é atributo de quem executa o contrato, e não se descobre senão pelo exame da realidade de cada contratado, inexistindo fórmulas mágicas genéricas; fatores examinados ao longo do estudo, da estrutura de custos à forma de precificação, variam de empresa para empresa, ainda que o objeto, o valor e o prazo sejam idênticos. Tabelas redutoras lineares, médias setoriais e comparações de alíquotas nominais são, por isso, incompatíveis para os devidos fins, além de não atenderem ao dever de demonstrar a adequação da medida diante das alternativas possíveis, imposto pelo art. 20, parágrafo único, da LINDB, cuja perspectiva realista, reforçada pelo art. 22 do mesmo diploma, não admite que as dificuldades do gestor sirvam de pretexto para decidir sem conhecer, de fato, o contrato. Vale relembrar que, conforme posto, padronizações podem, sim, ter um papel relevante na atuação administrativa, entretanto, não substituem a análise casuística defendida.

Ademais, registra-se que a manifestação assegurada pelo art. 375 só cumpre sua função se ocorrer antes da decisão, como exigem o art. 5º, LV, da Constituição da República e o art. 3º, III, da Lei nº 9.784/1999. A revisão de ofício, assim, absolutamente não excepciona o contraditório prévio e a necessidade de participação, tampouco deve ser realizada de forma unilateral. Cabe à Administração intimar o particular para apresentar a sua manifestação. Além disso, nada impede, e tudo recomenda, que a divergência técnica seja resolvida por vias consensuais, como autorizam o art. 151, parágrafo único, da Lei nº 14.133/2021 e o art. 26 da LINDB.

Da manifestação da contratada podem resultar a aceitação do cálculo, que revela a adesão à metodologia da Administração, ou a sua contestação fundamentada. Nesse segundo caso, a leitura mais adequada do art. 375 da Lei Complementar nº 214/2025 é a de que o dever de proceder à revisão de ofício impõe à Administração a iniciativa, mas não transforma o seu cálculo inicial em imposição absoluta, porque não há unilateralidade decisória. Ora, os impactos da Reforma são personalíssimos, e variáveis como a perda de incentivos fiscais ligados aos tributos extintos, a redução proporcional dos benefícios de ICMS e de ISS durante a transição e a opção das empresas do Simples Nacional pelo regime regular do IBS e da CBS impedem que qualquer metodologia seja inflexível.

Enfim, ao promover a revisão de ofício, a Administração não exerce prerrogativa exorbitante, nem sanciona o contratado, mas busca recompor a equação inicial em seu favor e, para esse fim, coloca-se em posição isonômica à do particular, assumindo integralmente o ônus de provar, com memória de cálculo detalhada, pesquisa de preços atualizada e demonstração do nexo de causalidade, a existência e a dimensão da redução, sempre com a prévia manifestação da contratada. Tudo isso, claro, diante do respeito ao devido processo legal, ao direito à prova, à ampla defesa efetiva e ao contraditório prévio e substancial.

Por derradeiro, a simetria do instituto exige que o rigor técnico seja o mesmo nas duas direções. A Administração que não admite o reequilíbrio em prol do particular baseado em pressuposições também não pode impor o reequilíbrio de ofício baseado em presunções. A tentação da solução rápida e uniforme é compreensível, mas a lei não a autoriza; de tal forma que o regime especial foi desenhado para que cada contrato seja olhado de perto e de forma individualizada: só essa ótica preservará o equilíbrio protegido pela Constituição e a segurança jurídica das contratações públicas.

REFERÊNCIAS

FORTINI, Cristiana; CAVALCANTI, Caio Mário Lana. Da possibilidade de medidas judiciais e administrativas em análise ou cognição sumária envolvendo o direito ao reequilíbrio econômico-financeiro. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina**, Belo Horizonte, ano 2, n. 2, p. 13-32, nov. 2023/abr. 2024.

ORTEGA, Evandro; VIEIRA, Leonardo. **Manual de Direito e Processo Tributário**. 5. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: JusPodivm, 2025.

---

[1] O IPI, a rigor, não foi extinto. Nos termos do art. 126, III, “a”, do ADCT, incluído pela Emenda Constitucional nº 132/2023, suas alíquotas ficam reduzidas a zero a partir de 2027, exceto em relação aos produtos que tenham industrialização incentivada na Zona Franca de Manaus, conforme critérios estabelecidos em legislação complementar. O art. 454, da Lei Complementar nº 214/2025 restringiu ainda mais essa exceção, ao reduzir a zero, a partir de 1º de janeiro de 2027, também as alíquotas dos produtos com industrialização na Zona Franca de Manaus que estivessem sujeitos a alíquota inferior a 6,5% na Tabela de Incidência do IPI vigente em 31/12/2023, ressalvados, pelo §2º do mesmo artigo, os bens de tecnologia da informação e comunicação, conforme regulamentação. O imposto subsiste, assim, com alíquotas positivas sobre parcela restrita de produtos, como instrumento de preservação do diferencial competitivo da Zona Franca de Manaus, e a alínea “b” do mesmo art. 126, III, do ADCT veda sua incidência cumulativa com o Imposto Seletivo. Para os fins deste estudo, o efeito do IPI residual sobre os contratos administrativos é marginal, razão pela qual se faz referência, no texto, à substituição dos tributos antigos pelos novos.

[2] São as palavras de Evandro Ortega e Leonardo Vieira. Conferir: ORTEGA, Evandro; VIEIRA, Leonardo. **Manual de Direito e Processo Tributário**. 5. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: JusPodivm, 2025, p. 857.

[3] Muito importante realçar, nesse sentido, que o art. 103 da Nova Lei de Licitações e Contratos já traz regras sobre a matriz de riscos e já direciona os riscos relativos ao aumento e à redução da carga tributária, traduzindo-se como diretriz que diminui a liberdade na construção da cláusula quanto a esse aspecto. Ou seja, o dispositivo, na verdade, impõe limites à construção da matriz de riscos, que não pode ser elaborada em desalinho ao que impõe a lei.

[4] Cristiana Fortini e Caio Mário Lana Cavalcanti já vinham discutindo e defendendo a possibilidade do reequilíbrio provisório. Conferir: FORTINI, Cristiana; CAVALCANTI, Caio Mário Lana. Da possibilidade de medidas judiciais e administrativas em análise ou cognição sumária envolvendo o direito ao reequilíbrio econômico-financeiro. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina**, Belo Horizonte, ano 2, n. 2, p. 13-32, nov. 2023/abr. 2024.

Como citar este texto:
FORTINI, Cristiana; CAVALCANTI, Caio Mario Lana; PAIM, Flaviana Vieira. O reequilíbrio econômico-financeiro de ofício na reforma tributária: a necessidade da

análise concreta, a isonomia procedimental, o direito à manifestação prévia e outras reflexões. Zênite Fácil, categoria Doutrina, 23 nov. 2026. Disponível em: http://www.zenitefacil.com.br. Acesso em: dd mmm. aaaa.