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

REFORMA TRIBUTÁRIA: COMO COMPROVAR O IMPACTO NA PLANILHA DE CUSTOS DOS CONTRATOS DE TERCEIRIZAÇÃO

Data	Novembro de 2026
Autores	Marilene Matos

REFORMA TRIBUTÁRIA: COMO COMPROVAR O IMPACTO NA PLANILHA DE CUSTOS DOS CONTRATOS DE TERCEIRIZAÇÃO

MARILENE MATOS

Doutora e mestre em Direito Público. Professora do Mestrado Profissional em Poder Legislativo da Escola da Câmara dos Deputados e da Universidade IDP. Coautora do Manual de Licitações e Contratos Administrativos.

RESUMO

A revisão do preço de um contrato de terceirização em razão da reforma tributária exige demonstrar quanto a mudança de regime alterou a equação daquele ajuste. Este artigo propõe comparar dois cenários para a mesma competência, com reconciliação entre planilha contratual, documentos fiscais e escrituração da contratada. Um exemplo de contrato de limpeza mostra como distinguir a variação dos débitos fiscais da repercussão efetiva sobre o preço e evitar a contagem duplicada de créditos. O método também oferece uma resposta à dúvida sobre se a carga efetiva deve ser medida pelo contrato ou pelo CNPJ.

Palavras-chave — Reforma tributária. Terceirização. Planilha de custos. Reequilíbrio econômico-financeiro. IBS e CBS.

1. O QUE PRECISA SER PROVADO

Imagine que uma empresa de limpeza peça revisão do preço mensal porque o débito tributário que incide sobre seu faturamento aumentou. A fiscalização pode conferir as notas fiscais e constatar o aumento. Ainda falta responder à pergunta que interessa ao contrato. Quanto desse aumento permanece depois de computados os créditos aproveitáveis, os tributos substituídos e as mudanças no custo dos insumos? Uma nota fiscal comprova uma

operação. Para demonstrar o desequilíbrio, é preciso ligar a operação à formação do preço.

Nos contratos abrangidos pelo regime especial dos arts. 373 a 377 da Lei Complementar nº 214/2025, firmados antes de sua entrada em vigor, o art. 374 exige a comprovação da alteração da carga tributária efetiva decorrente da implantação do IBS e da CBS e do consequente desequilíbrio. Seu § 1º manda considerar, entre outros fatores, a não cumulatividade, a base de cálculo, a possibilidade de repasse a terceiros, a transição e os benefícios ligados aos tributos substituídos. O § 2º estende o regime aos contratos cuja matriz de riscos tenha atribuído à contratada os impactos tributários supervenientes. O art. 375 prevê revisão de ofício quando a carga efetiva diminui, assegurada a manifestação da contratada. O art. 376 disciplina o requerimento da empresa, que deve vir instruído com o cálculo e os demais elementos que demonstrem o impacto (inciso IV), fixa prazo de 90 dias para a decisão (§ 1º) e indica a alteração da remuneração como forma preferencial de recomposição (§ 2º). Naquilo que o capítulo não disciplina, o art. 377 remete à legislação aplicável ao contrato. Este artigo trata, em essência, de como montar o cálculo exigido pelo inciso IV e de como a Administração pode examiná-lo.[1]

Nos contratos regidos pela Lei nº 14.133/2021, o art. 134 prevê alteração do preço para mais ou para menos quando a mudança tributária ou legal posterior à apresentação da proposta repercute comprovadamente nos preços contratados. A primeira providência é identificar o regime aplicável e as datas relevantes, entre elas a da proposta, a da celebração, a vigência do ajuste na entrada em vigor da LC nº 214/2025 e a competência em que se materializou o efeito. Em licitações posteriores, deve-se verificar o que já estava incorporado à equação da proposta. A entrada em uma nova etapa da transição, por si só, não quantifica qualquer repercussão. Em qualquer dos regimes, não há presunção de desequilíbrio em favor de nenhuma das partes: cabe a quem pede a revisão comprovar objetivamente o ônus suportado.[2]

2. COMO MONTAR UMA COMPARAÇÃO AUDITÁVEL

O ponto de partida é a planilha que sustenta o preço vigente. A proposta original deve ser preservada e ligada às repactuações, aos reajustes e às revisões subsequentes por uma memória de cálculo. Uma planilha entregue pela empresa depois da reforma pode auxiliar a instrução, mas precisa ser conciliada com essa trajetória. Sem a conciliação, corre-se o risco de atribuir à reforma um custo que já foi reconhecido em aditivo.

Para cada competência afetada, monte dois cenários com o mesmo objeto, a mesma quantidade de postos, a mesma jornada e os mesmos custos que não decorreram da reforma. No primeiro, reconstrua o encargo que seria suportado naquela competência sob a referência tributária anterior ao evento examinado. No segundo, aplique o regime efetivamente incidente, inclusive os tributos que subsistem na transição e as regras específicas da operação, inclusive as de compras governamentais quando cabíveis.[3] A comparação entre duas notas de meses diferentes pode servir de alerta, mas também capta aumentos salariais, variações de consumo e alterações de escopo. A comparação em bases equivalentes permite separar essas causas. É a mesma lógica que orienta o exame do reequilíbrio em geral, em que a quebra da equação se reconhece pelo confronto entre a realidade considerada na proposta e a realidade da execução após o evento superveniente.[4]

O modelo federal de planilha do Anexo VII-D da IN nº 5/2017 fornece um ponto de partida.[5] Os insumos aparecem no Módulo 5 e os tributos, no Módulo 6. A reforma pode repercutir nos dois. Quando o crédito sobre uma aquisição já foi deduzido do custo daquele insumo no Módulo 5, a mesma parcela deve ser identificada na conciliação fiscal e não pode ser deduzida novamente no Módulo 6. Também é preciso distinguir o tributo incidente na saída do tributo não recuperável embutido no preço de uma compra.

Nos serviços com dedicação exclusiva de mão de obra, salários e encargos da folha não constituem, por si, aquisições geradoras de crédito de IBS e CBS. Materiais, uniformes, locações e serviços adquiridos de terceiros devem ser examinados conforme sua natureza, a vinculação ao objeto e as condições legais de apropriação. Uma fatura de aquisição comprova a despesa. A apropriação do crédito depende também da documentação fiscal e dos requisitos aplicáveis à operação.

3. EXEMPLO DE CONTRATO DE LIMPEZA

Considere um contrato cujo preço mensal de referência seja R$ 100.000,00. Para isolar o efeito tributário, avaliam-se os dois regimes sobre o mesmo preço e a mesma execução. Por hipótese, os insumos mantêm o mesmo custo bruto nos dois cenários e os créditos são registrados integralmente no demonstrativo fiscal. Os valores são simulados e não representam alíquotas legais ou uma etapa específica da transição.

Rubrica mensal	Regime de referência	Regime da competência
Preço usado como referência	R$ 100.000,00	R$ 100.000,00
Débitos tributários sobre a operação	R$ 8.000,00	R$ 11.000,00
Créditos aproveitáveis atribuídos ao contrato	R$ 500,00	R$ 2.000,00
Encargo líquido atribuído ao contrato	R$ 7.500,00	R$ 9.000,00
Preço após dedução do encargo líquido	R$ 92.500,00	R$ 91.000,00

O débito subiu R$ 3.000,00, mas os créditos aumentaram R$ 1.500,00. O impacto líquido no preço de referência foi de R$ 1.500,00. Essa diferença mede a perda no cenário comparável. O valor da revisão depende de um segundo cálculo, pois a própria mudança de preço pode modificar o débito incidente sobre a operação.

Suponha, apenas para ilustrar essa segunda etapa, que os débitos no regime da competência variem linearmente com o preço bruto à razão de 11% e que os créditos atribuíveis permaneçam fixos em R$ 2.000,00. O novo preço P deve satisfazer a igualdade $P - 0{,}11 \times P + 2.000 = 92.500$. O resultado é R$ 101.685,39. Se fossem acrescidos apenas R$ 1.500,00, restariam R$ 92.335,00 após o encargo líquido, ainda abaixo da referência. Em um caso real, essa etapa deve usar as bases legais e a composição do preço aplicáveis a cada tributo, inclusive quando o IBS e a CBS são calculados por fora.[6] Se a

mudança também reduzir o custo líquido de insumos, a memória deve incorporar essa redução uma única vez.

4. DA PLANILHA À DECISÃO ADMINISTRATIVA

Uma memória verificável deve permitir que a Administração reproduza o cálculo sem depender de uma declaração genérica da contratada. Para isso, convém apresentar quatro conjuntos de evidências.

1. Referência contratual. Proposta, planilha vigente, histórico de alterações de preço e medições da competência examinada.

2. Débitos. Notas fiscais de saída e demonstrativo que identifique, por tributo, a base, a alíquota aplicável, os benefícios e as regras de transição. Se houver retenção ou outra forma de recolhimento, conciliar o valor com o débito para evitar que a mesma obrigação seja contada duas vezes.

3. Créditos e custos. Documentos fiscais das aquisições, registros de apuração e indicação de onde cada crédito foi considerado. Se um crédito ainda depender de condição para apropriação, apresentá-lo separadamente e explicitar seu tratamento na memória.

4. Conciliação. Mapa que ligue cada valor à rubrica da planilha e à escrituração fiscal. Em compras compartilhadas, usar um critério de atribuição verificável, como requisições de materiais, consumo medido ou outro indicador coerente com o custo. Demonstrar que a soma alocada aos contratos cabe no total escriturado.

A apuração fiscal da empresa pode abranger várias operações. O demonstrativo contratual deve partir dessa apuração para atribuir ao ajuste apenas a parcela economicamente vinculada à sua execução. Aplicar ao contrato uma alíquota média de todo o CNPJ pode transferir a um órgão efeitos que pertencem a outros clientes. O problema inverso surge quando a empresa apresenta somente as notas de saída do contrato e deixa de considerar aquisições compartilhadas que efetivamente lhe beneficiaram. Esse procedimento oferece uma resposta à dúvida sobre se a carga efetiva deve ser medida pelo contrato ou pelo CNPJ.[7] A apuração do CNPJ é o ponto de partida necessário, porque é nela que débitos e créditos se compensam. A parcela relevante para o reequilíbrio é a que se atribui ao contrato por critério verificável.

A fiscalização pode conferir postos, medições e consumo. A unidade responsável pela análise dos custos pode reconciliar a documentação fiscal com a planilha. A decisão deve identificar o regime jurídico, o evento, a competência, a documentação aceita, o efeito isolado e a forma de recomposição. Variações decorrentes de convenção coletiva ou de reajuste devem aparecer em linhas separadas, para que cada parcela tenha fundamento próprio.[8] O mesmo procedimento serve quando a carga efetiva diminui e a revisão se dá de ofício em favor da Administração (art. 375 da LC nº 214/2025). A experiência da desoneração da folha mostra que a redução também precisa ser demonstrada. O TCU determinou a revisão dos contratos alcançados (Acórdão nº 2.859/2013-Plenário), e a doutrina advertiu desde então que a redução não pode ser imposta sem a análise dos reflexos concretos em cada ajuste.[9]

CONCLUSÃO

A prova do desequilíbrio deve responder a duas perguntas diferentes. A primeira é quanto a reforma alterou a carga efetiva atribuível àquele contrato, mantendo comparáveis as demais condições da execução. A segunda é qual preço recompõe a equação depois de consideradas as repercussões tributárias da própria alteração. Uma planilha que responde às duas e permite rastrear cada lançamento até seu documento de origem dá à Administração condições de decidir tanto o aumento quanto a redução do preço.

REFERÊNCIAS

ALVES, Felipe Dalenogare; MATOS, Marilene Carneiro. **Manual de licitações e contratos administrativos.** 2. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2026.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Art. 149-C, incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023.

BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. Texto compilado. Arts. 373 a 377. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm

BRASIL. Lei nº 14.133, de 1º de abril de 2021. Arts. 134 e 135. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/l14133.htm

BRASIL. Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão. Instrução Normativa SEGES/MP nº 5, de 26 de maio de 2017. Anexo VII-D. Portal de Compras do Governo Federal.

BRASIL. Ministério da Economia. Instrução Normativa SEGES/ME nº 98, de 26 de dezembro de 2022.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão nº 2.859/2013-Plenário.

CARVALHO JÚNIOR, Ricardo Teixeira de. **O dilema do artigo 374 da LC nº 214/2025: o reequilíbrio contratual será por contrato ou pelo CNPJ?** Blog da Zênite, Curitiba, 27 maio 2026.

CARVALHO JÚNIOR, Ricardo Teixeira de. **Contratos administrativos com optantes pelo Simples Nacional e o reequilíbrio na reforma tributária: da neutralidade no DAS ao rigor probatório.** Zênite Fácil, Curitiba, out. 2026.

GUIMARÃES, Mariana. **A desoneração da folha realmente impacta na revisão dos preços do contrato administrativo?** Blog da Zênite, Curitiba, 6 fev. 2015.

SANTOS, Vinicius Carvalho. **Reoneração da folha nos contratos continuados: dever de recompor, prova do impacto e formalização.** Zênite Fácil, Curitiba, nov. 2026.

---

[1] Os exemplos supõem contratada sujeita ao regime regular do IBS e da CBS. Para optantes pelo Simples Nacional, a apropriação de créditos e a repercussão sobre o preço seguem regras próprias. Sobre o tema, ver CARVALHO JÚNIOR, Ricardo Teixeira de. Contratos administrativos com optantes pelo Simples Nacional e o reequilíbrio na reforma tributária: da neutralidade no DAS ao rigor probatório. Zênite Fácil, Curitiba, out. 2026.

[2] Nesse sentido, ALVES, Felipe Dalenogare; MATOS, Marilene Carneiro. *Manual de licitações e contratos administrativos*. 2. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2026. p. 138. A obra trata o reequilíbrio econômico-financeiro como gênero, assentado no art. 37, XXI, da Constituição, do qual são espécies o reajuste, a repactuação e a revisão, garantia que nenhum edital, contrato ou regulamento local pode afastar (p. 135).

[3] Nas aquisições da administração pública, o art. 149-C da Constituição, incluído pela Emenda Constitucional nº 132/2023, e a disciplina das compras governamentais na LC nº 214/2025 destinam a arrecadação do IBS e da CBS ao ente contratante. Quando aplicável à competência examinada, esse tratamento integra o segundo cenário. Seu efeito sobre as finanças do órgão, porém, não se confunde com a carga efetiva suportada pela contratada, que é o objeto da prova exigida pelo art. 374.

[4] ALVES; MATOS, op. cit., p. 137.

[5] Nas contratações regidas pela Lei nº 14.133/2021, a IN SEGES/MP nº 5/2017 continua aplicável, no que couber, por força da IN SEGES/ME nº 98/2022.

[6] Na forma simplificada, suponha que os tributos remanescentes da transição incidam por dentro à razão r sobre o valor da operação V e que o IBS e a CBS sejam destacados por fora à razão t. A Administração paga P = V × (1 + t). A contratada recolhe t × V menos os créditos C, de modo que lhe resta V − r × V + C. A recomposição passa a exigir V × (1 − r) + C = R$ 92.500,00, e o desembolso do órgão é V × (1 + t). Nesse desenho, uma variação de t sem alteração dos créditos não afeta o resultado líquido da contratada, mas altera o valor pago pela Administração.

[7] A questão foi formulada, sem resposta definitiva, por CARVALHO JÚNIOR, Ricardo Teixeira de. O dilema do artigo 374 da LC nº 214/2025: o reequilíbrio contratual será por contrato ou pelo CNPJ? Blog da Zênite, Curitiba, 27 maio 2026.

[8] Variações decorrentes de convenção ou acordo coletivo seguem a repactuação do art. 135 da Lei nº 14.133/2021 e não se confundem com a revisão por alteração tributária do art. 134. Sobre a repactuação na Lei nº 14.133/2021, que, nos contratos com predominância de mão de obra, passou a abranger tanto os insumos quanto a mão de obra, ver ALVES; MATOS, op. cit., p. 141.

[9] GUIMARÃES, Mariana. A desoneração da folha realmente impacta na revisão dos preços do contrato administrativo? Blog da Zênite, Curitiba, 6 fev. 2015. Para a reoneração, em sentido inverso, ver SANTOS, Vinicius Carvalho. Reoneração da folha nos contratos continuados: dever de recompor, prova do impacto e formalização. Zênite Fácil, Curitiba, nov. 2026.

Como citar este texto:
MATOS, Marilene. Reforma tributária: como comprovar o impacto na planilha de custos dos contratos de terceirização. Zênite Fácil, categoria Doutrina, 19 nov. 2026. Disponível em: http://www.zenitefacil.com.br. Acesso em: dd mmm. aaaa.