XIII ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI MONTEVIDÉU - URUGUAI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

HÉCTOR LÓPEZ GONZÁLEZ

Copyright © 2024 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

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 Haydêe 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

[Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta, Raymundo Juliano Feitosa, Héctor López González – Florianópolis: CONPEDI, 2024.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-970-4
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: ESTADO DE DERECHO, INVESTIGACIÓN JURÍDICA E INNOVACIÓN

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – 2. Direito tributário. 3. Financeiro. XIII ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI URUGUAI – MONTEVIDÉU (2: 2024 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



Conselho Nacional de Pesquisa
e Pós-Graduação em Direito Florianópolis
Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br

XIII ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI URUGUAI – MONTEVIDÉU

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

Apresentação

Novamente nos encontramos em um novo encontro internacional do CONPEDI na belíssima cidade de Montevidéu, Uruguai, cuja realização já se incorporou ao cenário jurídico internacional da América latina. A quantidade de pesquisadores, sejam eles doutores, mestres, doutorandos, mestrandos ou mesmo aqueles que desejaram simplesmente acompanhar, como muitos graduandos de direito, os trabalhos e seguramente aprender é devidamente proporcional à qualidade dos artigos apresentados em inúmeros "Grupos de trabalho" tendo seu conteúdo previamente objeto de avaliação estrita e rigorosa por parte do avaliadores designados pelo CONPEDI. O Grupo de trabalho que tivemos a honra de coordenador novamente nos chama a atenção pela inovação e novas perspectivas de interpretar o direito tributário e financeiro no Brasil sem embargo de contarmos com a participação de professores e pesquisadores uruguaios também que certamente agregaram valor aos conteúdos brilhantemente apresentados; e, na sequência, nos debates que os acompanharam. O aprendizado é claro, restando sempre ao final dos trabalhos aquele gostinho do quero mais já a o cenário fiscal, que vai de questões afetas ao direito financeiro à reforma tributária.

Chamou a atenção a preocupação externada por alguns autores quanto à percepção da tributação na sociedade brasileira, envolvendo não só impactos financeiros advindos muitas vezes de uma tributação ainda considerada injusta e extremamente regressiva - leia-se, em especial, os efeitos nocivos da tributação sobre o consumo cujo montante no Brasil representaria por volta de 2/3 da receita total obtida, alcançando toda a renda gasta pela população de baixa renda cuja reforma tributaria ainda em fase de regulamentação pretende pelo menos reduzir tal descompasso socioeconômico - sobre as camadas e estamentos sociais. Nota-se que a ignorância do brasileiro médio sobre o que paga e o que recebe é extrema, faltando uma política mesmo que simplista e genérica de comunicação entre o governo e a população que o sustenta.. A discussão sobre a reforma tributária e sua regulamentação tem inclusive incorporado palavras e expressões fora do habitual da área, como "cashback, split payment, IVA dual, neutralidade tributária, etc", que apenas reforçariam o enigma sobre como se desenvolve a tributação no pais e seus impactos sobre todos nós. O governo central tão logo sejam aprovadas os projetos de lei complementar PLCO 68 e 108 quando superadas as divergências políticas na busca de maior protagonismo entre a Câmara deputados e o Senado federal iniciar uma campanha nacional apresentando

informações mínimas com uma linguagem simples e coloquial para que o brasileiro tenha uma perspectiva geral do que paga, do que mudou e a razão de tal mudança.

Esperamos com fé e muita expectativa que a reforma tributária em fase de regulamentação, mote central atualmente de qualquer encontro que envolva discussão fiscal, tenha sem embargo de inúmeras críticas, dentre outras, quanto à perda de autonomia dos entes federados subnacionais e favorecimento de isenção ou alíquota reduzidas para alguns setores com maior poder de pressão sobre o parlamento, que tenhamos após a transição que se desenhou, no ponto de vista de justiça fiscal, uma sociedade mais igualitária e consciente de seus deveres e direitos.

A REFORMA DA EMENDA CONSTITUCIONAL 132/23: ANÁLISES, CRÍTICAS E SUGESTÕES SOBRE O REGRAMENTO PROPOSTO PARA DISCIPLINAR O REEQUILÍBRIO DOS CONTRATOS ADMINISTRATIVOS PELO PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR Nº 68/2024.

THE REFORM OF CONSTITUTIONAL AMENDMENT 132/23: ANALYSIS, CRITICISM AND SUGGESTIONS ON THE PROPOSED RULE TO REGULATE THE REBALANCING OF ADMINISTRATIVE CONTRACTS BY COMPLEMENTARY LAW PROJECT Nº 68/2024.

Francisco Bertino Bezerra de Carvalho [1]

Resumo

O tema se insere nos debates sobre a reforma tributária da Emenda Constitucional 132/23. Aborda o capítulo que trata da recomposição econômica e financeira dos contratos administrativos afetados pela reforma. O art. 21 da EC 132/2023 estabeleceu a possibilidade da legislação complementar dispor sobre ajustes nos contratos pactuados antes e durante a reforma. O PL 68/2024, em tramitação no Congresso, disciplina no capítulo IV do Título VIII do Livro I requisitos e procedimentos para os pleitos de recomposição econômica e financeira dos contratos administrativos afetados pela alteração da carga tributária. A escassez de bibliografia sobre o tema e sua importância no âmbito público e privado, em especial por e seus reflexos sobre os contratos administrativos de longo prazo em vigor, assim como sobre as contratações futuras recomenda um a 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. A ideia do artigo é dissecar criticamente o texto do projeto. Justifica-se o estudo pela importância e atualidade do tema. A metodologia utilizada foi a interpretação jurídica do texto normativo do projeto 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 servindo de embasamento teórico. Em conclusão foram apresentadas sugestões de aperfeiçoamento do texto ainda em tramitação e apresentadas reflexões sobre conteúdo e alcance do regramento proposto.

Palavras-chave: Emenda constitucional nº 132/23, Reforma tributária, Projeto de lei complementar nº 68/2024, Contrato administrativo, Reequilíbrio econômico e financeiro do contrato

Abstract/Resumen/Résumé

The topic is part of the debates on the tax reform of Constitutional Amendment 132/23. It covers the chapter that deals with the economic and financial recomposition of administrative contracts affected by the reform. The art. 21 of EC 132/2023 established the possibility of

[1] Pós-doutorando em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela USP, Doutor em Direito Público pela UFBA, Mestre em Direito Econômico pela UFBA, Professor da UFBA, Procurador do Município, Advogado.

complementary legislation providing for adjustments to contracts agreed before and during the reform. PL 68/2024, currently being processed in Congress, sets out in chapter IV of Title VIII of Book I requirements and procedures for requests for economic and financial recomposition of administrative contracts affected by the change in the tax burden. The scarcity of bibliography on the topic and its importance in the public and private sphere, especially due to its effects on long-term administrative contracts in force, as well as on future contracts, recommends a critical approach to the project, whether to better understand the content and scope of the prescriptions, or to present suggestions for improvement capable of eliminating problems detected in the text still in the legislative process. The idea of the article is to critically dissect the project text. The study is justified by the importance and relevance of the topic. The methodology used was the legal interpretation of the project's normative text and bibliographical research with critical reflection. The scientific path consisted of comparing the bill with legal system articulated doctrinal texts serving as a theoretical basis. In conclusion, suggestions for improving the text still in progress were presented and reflections were presented on the content of the proposed rule.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Constitutional amendment nº 132/23, Tax reform, Complementary law project nº 68/24, Administrative contract, Economic and financial rebalancing of the contract

1. **O ART. 21 DA EC 132 E O PL 68/2024 – CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES**

O artigo 21 da Emenda Constitucional 132/2023[1] previu a possibilidade de a legislação complementar dispor sobre instrumentos de ajustes nos contratos pactuados antes da instituição da tributação sobre bens e serviços (CF, art. 195, V). O PL 68/24 trata deste tema em seu Capítulo IV, do Título VIII do Livro I.

A primeira observação relevante é a necessidade dos contratos celebrados após o ingresso no ordenamento da nova legislação ou que irão receber proposta durante sua vigência incluírem a regulação do tema[2], inclusive em face de já estar prevista no próprio projeto de reforma uma transição para o novo regime de tributação e repartição de receitas lenta, gradual e bastante alongada no tempo.

O assunto suplanta o objeto da apreciação, mas convém mencionar a necessidade de as representações jurídicas das diversas esferas estatais programarem-se para responder prévia a apropriadamente à situação, em especial em face da elaboração unilateral pelo Poder Público dos contratos administrativos.

A segunda questão que surge é 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 neste particular (PL 68/24, art. 499, IV).

Diante da impossibilidade material 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 seja a previsão no ato convocatório da alternativa de, advindo a publicação da lei, ser aditada a proposta e analisada sua adequação à legislação. Isto, naturalmente, havendo norma contratual previamente definida no ato convocatório regulando o restabelecimento do reequilíbrio na hipótese, inclusive para evitar a necessidade de republicação do próprio edital. O método de revisão deve ser o mesmo previsto para o período de vigência do contrato, o que reforça a

[1]Art. 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

[2] 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 68/2024, art. 362 e seu § 1º).

orientação das procuradorias jurídicas anteciparem-se ao problema, já discutindo cláusulas e confeccionando previamente minutas adequadas à disciplina dos requisitos e procedimentos necessários à efetivação das prescrições legais.

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[3], o que pode se revelar uma opção inadequada no caso concreto.

Além da própria instrumentalização nos contratos futuros dos mecanismos de manutenção do equilíbrio e sua grande complexidade natural[4], deve ser realçada como terceira consideração a importância da previsão de um período de *vacatio legis* adequado, pois, segundo o PL 68/2024 (art. 499, IV), a vigência da legislação seria imediata, porém, com os efeitos a partir de 1º de janeiro de 2026 para os dispositivos sem os termos iniciais especificamente definidos (art. 499, I a III). Assim, o Capítulo do Projeto de Lei 68/24 que trata do reequilíbrio dos contratos administrativos teria vigência imediata à entrada em vigor da lei, produzindo efeitos, porém, a partir de 1º de janeiro de 2026.

A aplicação prática deste arranjo normativo traz um desafio interpretativo, pois permite ambiguidades. Com efeito, os artigos 362 a 366 do PL 68/24 (integrantes do Capítulo), dada a dicção do PL, estariam em vigor desde 01/01/25, mas seus efeitos deveriam operar a partir de 01/01/26, o que poderia ensejar o entendimento de que os efeitos financeiros do reequilíbrio deveriam ser postergados até esta última data.

Sem prejuízo de deixar patente a existência de uma solução normativa mais adequada, qual seja, a expressa inclusão dos artigos 362 a 366 no inciso I do art. 499 entre os dispositivos que devem entrar em vigor a partir de 1º de janeiro de 2025, deixando assim expresso que todas as hipóteses de desequilíbrio eventualmente resultantes da

---

[3] O próprio art. 366 prevê esta aplicação, o que não elimina a possibilidade dela se revelar imprópria no caso concreto, por exemplo, não permitindo as hipóteses do inciso V do art. 365 do PL 68/24: PL 68/24: Art. 366. Nos casos de omissão deste Capítulo, aplicam-se, subsidiariamente, as disposições da legislação de regência do contrato.
PL 68/24: Art. 365 [...]
V - o reequilíbrio poderá ser feito por meio de:
a) revisão dos valores contratados;
b) compensações financeiras, ajustes tarifários ou outros valores contratualmente devidos à contratada, inclusive a título de aporte de recursos ou contraprestação pecuniária;
c) renegociação de prazos e condições de entrega ou prestação de serviços;
d) elevação ou redução de valores devidos à administração pública, inclusive direitos de outorga;
e) transferência a uma das partes de custos ou encargos originalmente atribuídos à outra; ou
f) outros métodos considerados aceitáveis pelas partes, observada a legislação do setor ou de regência do contrato.

[4] 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, mediantes simples cálculos aritméticos, por exemplo.

entrada em vigor da lei nova sejam reguladas pelos artigos específicos, na falta da melhor técnica na elaboração normativa ainda parece ser a melhor interpretação aquela segundo a qual o reequilíbrio de ofício[5] (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 tributário[6] causador de desequilíbrio e decorrente da lei complementar da reforma. Isto porque a postergação dos efetivos efeitos econômicos e financeiros para 1º de janeiro de 2026 viola a principiologia do próprio instituto de matriz constitucional (art. 37, XXI), de maneira a tornar tal interpretação não conforme à Lei Maior e conflitante com o procedimento e os requisitos da própria legislação (PL 68/24, art. 363, 364 e 365).

O quarto aspecto preliminar a chamar a atenção é uma impropriedade terminológica de origem e sentidos obscuros a demandar clareamento, uma vez que o Capítulo IV do Título VIII do Livro I do Projeto de Lei 68/2024 foi denominado "*do reequilíbrio de contratos de longo prazo*", contendo uma aparente restrição à regulação do reequilíbrio dos contratos que não se enquadrem no conceito de longo prazo que viessem a vir a ser impactados pela alteração legislativa. 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) o contrato ser assinado antes da entrada em vigor da lei; e b) o contrato ser assinado após a lei, mas a proposta ser anterior à entrada em vigor. Excluem-se os contratos privados (§2º do art. 362).

O art. 363 do PL 68/24 corrobora tal entendimento disciplinando o ajuste para assegurar o "*restabelecimento do equilíbrio econômico-financeiro em razão da alteração da carga tributária efetiva suportada pela contratada em decorrência do impacto da*

[5] A previsão do art. 364 do PL 68/2024 de efetivação do reequilíbrio de ofício pela Administração Pública para restabelecimento do equilíbrio econômico-financeiro quando constatada a redução da carga tributária efetiva suportada pela contratada enfrenta evidentes obstáculos operacionais concretos, uma vez que o Poder Público terá ordinariamente dificuldades tanto em ter ciência do fato quanto, ainda mais, de o comprovar, vindo a constituir esta circunstância um foco de legítima preocupação do agente público e dos órgãos de controle interno e externo, uma vez se tratar de uma competência objetiva determinada em lei cuja negligência pode atrair a responsabilidade do gestor. A minorar este risco, convém a estipulação de regras nos atos convocatórios e nos respectivos 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. Isto na falta de uma norma legal específica cuja conveniência resta aqui defendida.

[6] 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) 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.

instituição do IBS e da CBS" aos contratos "*vigentes na entrada em vigor desta Lei Complementar*", sem qualquer referência ao tempo de duração do instrumento.

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 não se identifica qualquer limitação capaz de circunscrever a aplicação das regras apenas aos contratos de longo prazo. Nem o socorro da dicção do art. 366, que invoca a aplicação subsidiária das disposições da legislação de regência do contrato nos casos omissos do capítulo, seria adequada, pois nem a hipótese é de lacuna, nem tal interpretação realizaria o disposto no inciso XXI do art. 37 da Carta Magna. A incompatibilidade da designação dada ao capítulo com o texto da Emenda Constitucional 132/23 e com os próprios artigos que contém recomenda sua correção, como meio de elidir dúvidas que dificultem a aplicação da norma em sua inteireza e alcance.

Verifica-se a inadequação da denominação conferida ao capítulo face à inexistência de restrição de incidência do regramento apenas à revisão aos contratos de longo prazo e, portanto, sua aplicação aos contratos de médio e curto prazo e mesmo aos contratos instantâneos, caso presentes os requisitos.

Com efeito, 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 maior importância na distinção deriva dos efeitos da inexecução, que retorna as partes ao *status quo ante* no caso de contrato instantâneo, ao passo que, via de regra, nos contratos de duração, os efeitos já produzidos tendem a não ser afetados pela resolução.

Já se percebe a possibilidade de, mesmo em um contrato instantâneo, como de compra e venda, na hipótese de diferimento de obrigações, como entrega e pagamento, vir a ocorrer a mudança da regra tributária relativa ao fato gerador ou à incidência 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 68/2024[7]. Neste caso, deve ser procedido o reequilíbrio, de ofício, ocorrida a redução da carga tributária

[7] 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.

(PL 68/2024, art. 364) ou mediante requerimento, na hipótese de incremento da tributação (PL 68/2024, art. 365), sempre face à comprovação do impacto.

O quinto registro é o da expressa exclusão pelo PL 68/2024 de sua normatividade aos contratos privados (art. 362, § 2º), fato que naturalmente não indica a ausência de efeitos econômicos e financeiros sobre os pactos sujeitos ao regime de direito privado (mesmo quando envolvem pessoas jurídicas de direito público ou eventualmente sujeitas ao regime de direito público a exemplo de empresas públicas não atuando no domínio econômico).

O destaque aqui se dirige a realçar que a limitação do § 2º do art. 362 não implica em qualquer restrição à repactuação de contratos privados entre as partes na hipótese de afetação de seu equilíbrio pela reforma tributária, apenas no aclaramento de que o regramento proposto – este sim – tem por objetivo a normatização da situação apenas nos contratos administrativos.

Os contratantes privados, não estão, por esta razão, adstritos à observância rigorosa do *pacta sunt servanda*, pois, também no âmbito privado, o ordenamento aperfeiçoou a compreensão e o alcance da manifestação da vontade exercida no âmbito da autonomia privada e seu poder vinculante para os particulares.

A atuação da Administração Pública, subordinada ao regime da legalidade estrita, requer a edição de normas autorizando (estabelecendo competências) e procedimentalizando (construindo a legitimação pelo devido processo administrativo) com detalhamento e precisão a conduta do Poder Público de forma a tornar regular e válida a ação do agente público no cumprimento do mandato eletivo ou legal.

No âmbito da autonomia privada, sob o pálio da legalidade-liberdade, a ausência de norma específica traduz-se em um espaço de faculdade no qual a pessoa de direito privado transita sem contenções. O rigor do *pacta sunt servanda*, porém, não implica na vinculação das partes privadas a um contrato ruinoso ou excessivamente oneroso, em particular diante do advento de fatos posteriores. Isto quer dizer que os impactos da oneração ou da desoneração oriundas da reforma tributária podem embasar requerimentos de reequilíbrio, repactuação e até de rescisão sem culpa pelo contratante prejudicado[8].

[8] A ausência do interesse público nos contratos envolvendo exclusivamente partes privadas inclusive, percebe-se, amplia o rol de alternativas para a solução do impasse, tendo em vista que a satisfação daquele pela via do objeto do contrato ordinariamente restringe a rescisão sem culpa à impossibilidade de adimplemento, restando nos demais casos a manutenção da obrigação do contratado particular equilibrada econômica e/ou financeiramente.

Isto, todavia, não recomenda aos sujeitos que atuam no âmbito exclusivo das relações contratuais privadas a deixar de disciplinar, prévia e preventivamente, a situação tendo em vista inclusive sua total previsibilidade[9]. Com efeito, o projeto de lei com objetivo de estruturar a reforma tributária, como visto, estipula uma transição lenta, gradual, demorada e contínua na incidência de tributos com afetação direta e indireta de diversas áreas e setores, sendo difícil identificar contribuintes de fato ou de direito que não sofrerão impactos sobre suas atividades, receitas e despesas durante o período previsto para a consolidação da mudança planejada.

A opção da legislação, nos termos do próprio projeto (PL 68/2024, art. 499) pela entrada em vigor de pontos relevantes das modificações de maneira diferida no tempo acarreta para os contratantes a conveniência de dispor previamente nos instrumentos que elaborarem dos efeitos das alterações, quando adquirirem eficácia normativa no ordenamento, sobre a relação contratualmente regulada. Com efeito, trata-se, durante a *vacatio* de norma válida, porém ainda não eficaz para incidir nos casos concretos, mas de conhecimento obrigatório, uma vez ser o desconhecimento da lei escusa incapaz de justificar sua inobservância.

Assim, duas situações demandariam solução proativa dos contratantes: a) a dos contratos de trato continuado, especialmente com prazo indeterminado, assinados antes de qualquer alteração no ordenamento, quando a EC 132/23 e a lei complementar que vier a ser editada inexistiam no horizonte normativo, a recomendar fortemente a elaboração, quando cabível, de aditivos contendo as cláusulas para lidar com as novas regras, sejam as atualmente em vigor, sejam as futuras já válidas, aguardando o início da eficácia, isto com o objetivo de prevenir litígios prejudiciais à continuidade do pactuado; b) a dos contratos assinados pelas partes após a entrada em vigor da lei complementar, já com seu teor válido, ainda que parcialmente ineficaz, sujeito a termo, hipótese na qual a disciplina contratual deve ser encarada como obrigatória pelas partes acaso entendam necessária para equilibrar as obrigações sinalagmáticas assumidas, pois a ausência de cláusula há de ser entendida como representativa da concordância da vontade das partes,

[9] É importante destacar aqui a consequência sob a ótica da teoria geral dos contratos das alterações estarem previamente determinada na legislação, como disciplinado nos incisos do art. 499 do PL 68/2024 ao prever a entrada em vigor de inúmeras disposições em 1º de janeiro de 2026 (art. 499, IV), 1º de janeiro de 2029 (art. 499, II) e 1º de janeiro de 2033 (art. 499, III), caso ela venha a ser editada com este teor ou similar: o afastamento da aplicação da teoria da imprevisão, pois a situação não caracteriza nem um fato imprevisível, nem um fato imprevisto, ao contrário, deve ser havido como um fato (a incidência do novo texto com teor previamente estabelecido e data de vigência predeterminada) já previsto e contra o qual os contratantes não podem alegar surpresa para o efeito de rever as obrigações assumidas.

acerca das estipulações contratuais não serem afetadas pela legislação. Com efeito, nesta segunda situação, a estipulação de preços e condições de pagamento já com a nova norma tributária em vigor sinaliza que os valores pactuados são definitivos e consideram os custos das partes, inclusive a tributação incidente sobre a atividade.

Sendo assim, especialmente nos contratos de trato sucessivo parece evidente ser adequada a construção de instrumentos contratuais aptos a manter estável e regulada a relação jurídica com mecanismos consensuais predeterminados pelas partes para o equacionamento das situações já previstas pela norma, ainda que a eficácia esteja diferida no tempo, quando o teor já é previamente conhecido de ambos os contratantes[10].

O fato de o projeto de lei estar em tramitação, por um lado, retira do texto a coercitividade típica de normas em vigor e, diante disto, a preferência de muitos setores e áreas da iniciativa privada tem sido a de interferir no processo legislativo para buscar salvaguardar interesses econômicos e financeiros que possam ser protegidos pela modificação da proposta.

Esta ação, todavia, não é incompatível, muito menos torna despicienda a cautela de buscar a regulação das relações de trato continuado para escapar de conflitos evitáveis com contratantes regulares ou permanentes. Cessada a fase na qual é possível a interferência dos grupos de interesse no processo legislativo, a área privada não possui mais mecanismos de não observar a norma tributária positivada, nem evitar a atividade de cobrança plenamente vinculada por parte do Estado. É, portanto, prudente e recomendável aos gestores no âmbito privado também promoverem, aproveitando-se inclusive da maior liberdade de contratação, a realização dos estudos e a elaboração das minutas dos instrumentos de alteração dos pactos existentes, assim como das novas

[10] A teoria da imprevisão não é a única a sustentar a mutabilidade dos contratos, inclusive privados. A oposição da mutabilidade dos contratos administrativos em oposição à imutabilidade dos privados consagrada por Péquignot fora inicialmente afetada pela importação da teoria da cláusula *rebus sic stantibus* e, depois, pelas teorias da onerosidade excessiva, da pressuposição e da base objetiva do negócio, mas toda esta relativização sempre esteve associada a uma excepcionalidade da alteração contratual resultante da ocorrência de situações extraordinárias. A partir das teorias econômicas que já surgiam na década de 30 do século passado (Ronald Coase) e que receberam reforços no último quarto do século (Oliver Williamson e Oliver Hart) já se construiu a concepção de que os contratos de longo prazo seriam sempre incompletos, a demandar ajustes durante a execução, seja pelos custos de transação, seja pelos obstáculos erigidos pela racionalidade limitada das partes, do oportunismo dos contratantes ou da assimetria de informações no momento da formalização. Todas estas diferentes concepções e fundamentações, todavia, assentam na impossibilidade ou inviabilidade de antever no momento do ajuste as infindáveis possibilidades de contingências, seus efeitos e suas possíveis soluções. Nenhuma delas é capaz de justificar a alteração futura de um contrato pela incidência de uma norma válida conhecida, ainda que de eficácia diferida, quando todos estes elementos estão disponíveis para as partes no momento da assinatura do contrato. Para aprofundar: Letícia Lins de Alencar (2023, pp.47-55)

contratações, visando regular previamente as relações contratuais afetadas pela transformação projetada sobre a tributação incidente por quase toda a atividade produtiva.

Assim, é igualmente fundamental dar a atenção para o fato de que a exclusão pelo §2º do art. 362 do PL 68/2024 dos contratos privados do novo regramento não torna desnecessária a adoção de medidas no sentido de buscar contratualizar, sempre que útil e possível, suas relações de trato continuado que devam vir a ser impactadas pelas modificações introduzidas pela lei complementar que virá a ser editada, isto concomitantemente e sem prejuízo dos esforços em prol da tutela de interesses setoriais ainda no processo de tramitação e aprovação do projeto.

2. **O PL 68/2024 E O REEQUILÍBRIO DOS CONTRATOS ADMINISTRATIVOS**

Os dispositivos trazidos pelo PL 68/2024 visam a disciplina dos contratos administrativos assinados antes da entrada em vigor da própria lei, ou posteriormente a ela, quando suas propostas a tenham antecedido. O objetivo é traçar regras para a efetivação do reequilíbrio nestes contratos, estabelecendo os requisitos e o procedimento.

Primeiro, com relação aos limites subjetivos, expressamente excluídos do regramento os contratos de direito privado (PL 68/2024, art. 362, § 2º), o caput do art. 363 é específico em abranger os contratos administrativos celebrados pela Administração Pública direta ou indireta da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. A norma nacional, assim, exclui os contratos celebrados por empresas públicas quando submetidos ao regime de direito privado[11], como ocorre ao atuarem no domínio econômico sem submeter-se ao regime de direito público nem observar os princípios da Administração Pública[12], hipótese na qual serão regulados por normas de direito privado.

Tal circunstância, como já visto, não impede a pactuação preventiva de cláusulas para lidar com os efeitos da alteração na legislação tributária, notadamente quando já previstas antecipadamente no texto com entrada em vigor predeterminada, com

---

[11] Prescreve o inciso II do § 1º do art. 173:
Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.
§ 1º A lei estabelecerá o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços, dispondo sobre: [...]
II - a sujeição ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários;

[12] Na hipótese de aquisição de obras, serviços, compras e alienações mediante licitação prevista no inciso III do § 1º do art. 173 da CF, a contratação observa os princípios da administração pública e submete-se ao regime de direito público, inclusive a legalidade estrita atraindo, portanto, o regramento sobre reequilíbrio previsto na EC 132 com a disciplina que vier a ser estabelecida pela lei complementar correlata.

interstício significativo e conhecido, inclusive pelo afastamento dos requisitos para a incidência da teoria da imprevisão, como acima mencionado[13], assim como de outras teorias mais recentes e abrangentes que sustentam inclusive uma flexibilidade natural[14] dos contratos de longo prazo, como a da incompletude dos pactos duradouros, sempre vinculados à premissa da inviabilidade ou impossibilidade de disciplinar, pela via do instrumento contratual, toda a gama de situações que podem impactar estruturalmente as obrigações no momento da formação e manifestação da vontade pelos contratantes. A questão, como visto, é a inconsistência jurídica de pretender modificar obrigações pela incidência ao contrato de leis em sentido estrito, contemporâneas à formação e manifestação da vontade, cujo desconhecimento não pode ser alegado nem constitui escusa para o descumprimento.

Assim, seja para os contratos administrativos com o Poder Público, por força da incidência dos artigos 362 à 366 do PL 68/2024, acaso publicados como consta do projeto, seja para os contratos originados da autonomia privada e subordinados apenas a vontade livre das parte, exsurge do tratamento normativo da reformulação tributária trazida pela EC 132/23, a necessidade de pactuar, preferencialmente de forma preventiva, sobre a afetação dos contratos que serão atingidos pela entrada em vigor da legislação, especialmente aqueles continuados de trato sucessivo.

Outra análise é a dos limites objetivos da aplicação da lei, circunscritos aos contratos administrativos firmados pela administração pública direta e indireta das pessoas jurídicas de direito público interno nas esferas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

De início é preciso esclarecer que se adota a concepção da existência do contrato administrativo como categoria autônoma, espécie singular do gênero contrato[15], instituto que, em sua evolução, teria passado a abarcar relações de direito privado e de direito

---

[13] Neste aspecto, inexistindo distinção em função do contrato ser privado ou de administrativo com relação à possibilidade de ajustes em virtude da ocorrência de fatos imprevistos e imprevisíveis que alterem substancialmente o equilíbrio do contrato em aspectos não cobertos pela distribuição ordinária da álea.

[14] Não excepcional e, por isto, dependente de fatores extraordinários.

[15] O contrato, enquanto gênero, aqui é definido e trabalhado como um ato jurídico bilateral ou plurilateral fonte de normas individuais oriundas da autonomia da vontade dos contratantes que regula uma relação de cunho jurídico por meio dos direitos, deveres, obrigações e faculdades que institui.
Distancia-se, por assim dizer, do conceito de André Luiz Freire por entender que os contratos estabelecem normas jurídicas individuais de cunho patrimonial ou não e para além da alocação de risco e da estabilização de expectativas, mesmo reconhecendo serem estes alguns dos objetivos ordinários da pactuação:
"o contrato é um ato jurídico bilateral ou plurilateral, introdutor de normas individuais (concretas ou abstratas) cuja função consiste em regular uma relação de cunho patrimonial que aloca riscos e estabiliza expectativas das partes." (FREIRE, 2023, pp. 69)

público, notadamente a partir do surgimento deste último. Defende-se o instituto jurídico do contrato administrativo com sua conceituação[16]compatível com o ordenamento pátrio. Afasta-se, desta maneira, do pensamento de Osvaldo Aranha Bandeira de Mello (1969, p. 595) e de Celso Antônio Bandeira de Mello[17][18] que, apesar de coerência e consistência teórica, ao propor que os instrumentos subscritos pelo Estado pertenceriam à categoria de ato-união (ato administrativo unilateral), complementados por contratos administrativos com objeto limitado apenas à relação econômica e financeira das concessões de serviços e obras públicas, diverge da linha adotada neste trabalho.

Para Osvaldo Aranha e Celso Antônio, o caráter determinante da lei sobre a conduta do Estado, inclusive na instrumentalização de pactos, seria incompatível com a manifestação de vontade típica dos contratos inclusive por tornar intangível – além da disponibilidade das partes – o objeto da contratação. Argumentam que inexistiria um ato jurídico único tratando de objetos diversos, apenas a mera aplicação da lei (objeto único), criando obrigações para as partes vinculadas à regulamentação, como na concessão de serviço público, sempre regidas por atos unilaterais do Poder Concedente voltados à satisfação do interesse público, razão pela qual o contrato propriamente dito abrangeria apenas a equação econômica e financeira.

A fundamentação adequada da divergência excede o propósito, a dimensão e as possibilidades deste trabalho, razão de serem apenas elencados os seguintes argumentos: *a)* é de toda a estrutura do sistema do *Civil Law*, e não apenas do direito público, a complementariedade entre normas gerais e hipotéticas que, além de descrever a tipicidade dos fatos jurídicos[19] , delimitam os institutos jurídicos e, ao o fazer, permitem aos sujeitos

[16] Quanto ao contrato administrativo, adota-se a concepção de sua ocorrência estar condicionada à presença cumulada de requisitos, pois além da presença do Poder Público (necessária, mas não suficiente para caracterizar o contrato como administrativo) é preciso da submissão ao regime de direito público derivada da manifestação da vontade do Estado estar submetida à legalidade estrita e, portanto, diretamente vinculada à finalidade, que forma a vontade pública como ensina Cretella Júnior (1995, p. 51)

[17] A visão de Celso Antônio e Oswaldo Aranha nas próprias palavras "Quanto a nós, acompanhando as lições do Prof. Oswaldo Aranha Bandeira de Mello — que tratou do assunto com mestria insuplantável -, entendemos que esta rotulação "contrato administrativo" tem sido utilizada de maneira imprópria e muito infeliz, porque propiciadora de equívocos." (MELLO, 2002, p. 555)

[18] O conceito melhor explicado pelo próprio autor: "À vista das considerações precedentemente feitas, pode-se conceituar contrato administrativo da seguinte forma: é um tipo de avença travada entre a Administração e terceiros na qual, por força de lei, de cláusulas pactuadas ou do tipo de objeto, a permanência do vínculo e as condições preestabelecidas assujeitam-se a cambiáveis imposições de interesse público, ressalvados os interesses patrimoniais do contratante privado." (MELLO, 2002, p. 557-558)

[19] Aqueles suficientes, pela prescrição da norma, para ensejar efeitos jurídicos apenas por sua ocorrência no mundo fenomenológico incorporando-se imediatamente ao patrimônio jurídico do titular e protegido até de alterações legislativas posteriores na qualidade de direito adquirido (CF, art. 5º, XXXVI).

a criação de normas jurídicas individuais pela manifestação da vontade[20], de forma que todos os contratantes exercem o poder de criar normas para si, dentro dos limites, mais ou menos amplos a depender da situação, do ordenamento como se infere, por exemplo, do exame do microssistema jurídico das relações de consumo, no qual as inúmeras regras impositivas e limitadoras da liberdade de contratar das partes não elimina o instituto do contrato; *b)* há efetivamente situações nas quais, excepcionalmente, os negócios jurídicos resultam apenas das prerrogativas do Estado e independem da vontade dos cidadãos, mas na maioria das vezes, a relação jurídica entre o Poder Público e outras pessoas jurídicas, inclusive de direito público interno e externo[21], resulta da confluência das respectivas vontades como fonte das normas individuais criadas; *c)* a repercussão do conteúdo e alcance do princípio da legalidade nas esferas pública e privada, estrita para a primeira, liberdade, para a segunda, evidentemente afeta a atuação das partes no ajuste de seus interesses, assim como a submissão do agir estatal ao interesse público, porém não a ponto de descaracterizar a essência do instituto do contrato, qual seja a de criação de normas individuais incorporáveis ao patrimônio jurídico dos sujeitos[22] por ato dos contratantes fundados na autonomia da vontade como fonte de direito; *d)* é perceptível a presença da vontade dos contratantes não apenas na celebração do contrato administrativo, mas, também, durante sua execução, em especial quando de longo prazo, na repactuação, aditivação, alteração e supressão de objeto e cláusulas, quando o teor do contrato e até sua própria continuidade são submetidos ao escrutínio dos contratantes[23], não sendo possível conceber que, nestes casos, o contratado também estaria aquiescendo em cumprimento à vontade da lei, muito menos impossibilitado de recusar a nova pactuação e optar pela rescisão contratual sem culpa, *vide* o §º 2 do art. 137 da Lei 14.133/21[24].

Sobre as particularidades da vontade "especial" do Estado, não obstante não seja esta a intenção do autor, a descrição de José Cretella Júnior mostra um caminho (*sic*):

---

[20] A autonomia da vontade ressurge para os cidadãos no direito liberal, pois fora reduzida ou suprimida no sistema feudal pelas relações estamentais de servidão e vassalagem, daí sua associação ao direito privado à época resgatado. A existência de uma vontade estatal capaz de ser fonte de obrigações jurídicas não era novidade, ao contrário. A única inovação da revolução liberal foi separar a vontade do Estado daquela do governante e atrelá-la à lei.

[21] Vale lembrar para confirmar a adequação do instituto do contrato à criação de normas individuais para entes e órgãos da Administração Pública a possibilidade da celebração de contratos e convênios entre pessoas jurídicas de direito público, externo e interno, cuja fonte de direito há de ser reconhecida como a vontade das partes, pois de que outra forma, tais pactos poderiam ser compatibilizados com a soberania dos Estados Estrangeiros e a autonomia administrativa e financeira dos entes federados?

[22] Também protegidas - como ato jurídico perfeito - de inovações legislativas (CF, art. 5º, XXXVI).

[23] Lei 14.133/21, art. 124, II, alíneas "a" a "d" e Lei 8.66/93, art. 65, II, alíneas "a" a "d".

[24] A lei 8.666/93 também previa rescisão por atos da Administração (art.78, XII a XVI).

> Qualquer que seja a tendência *pessoal* do agente público, a vontade humana é abrangida e superada pela idéia de *finalidade, motora única do interesse público*. No direito privado, predomina a vontade; no direito administrativo, prevalece a idéia de finalidade. Mesmo a contratar com os particulares, a Administração tem de agir por *interesse público*, ficando a vontade do agente superada pelo fim, o qual vincula o *administrador*.
> Todo e qualquer *sentimento*, positivo ou negativo, deve estar ausente do ato ou do contrato administrativo, cuja força matriz é o *interesse público*. Do contrário, teremos o *desvio de poder* ou *desvio de finalidade*.
> Diferença fundamental entre o direito civil, em que age o *dominus*, e o *direito administrativo*, em que age o *administrador*, reside na *vontade*, que inspira os atos do primeiro, e a *finalidade* que informa a conduta do segundo, editando atos ou celebrando contratos.
> Se a vontade é irrelevante no direito administrativo, inexiste aqui a respectiva declaração, pois não se pode extravasar o que não existe. *Declaração do inexistente é declaração vazia* e, pois, inócua, inoperante, ineficaz. Ora, o elemento *declaração de vontade* está presente em todas as definições do *negócio jurídico*. (1995, p. 51)

Esclarece Cretella Júnior, admitindo a inspiração em Rio Cirne Lima:

> Se, no direito privado, a razão determinante do *vinculum iuris* é a *voluntas* do *dominus*, no direito administrativo, a *finalidade*, *fim* ou *interesse público* é a causa determinante do *vinculum iuris*, denominado *relação de administração*. Em síntese, no direito privado predomina a *vontade*, no direito administrativo prevalece a *finalidade*. O *dominus* age, manifestando ou declarando a vontade, o *administrator* é inspirado na *finalidade*, imantada para o *interesse público*. (1995, p. 52)

A Administração Pública gere direitos, recursos e interesses coletivos, não exerce, portanto, prerrogativas em nome próprio, mas da coletividade, sendo natural ter seus atos subordinados às determinações do titular, à analogia do instituto do mandato no direito civil (CC, art. 653 a 691), estando, no caso da atuação na celebração de contratos administrativos, os limites dos poderes outorgados dispostos na lei. As limitações do "mandato" legal, todavia, não alteram um aspecto essencial para atrair o instituto do contrato: a manifestação da vontade como fonte do direito.

Há situações nas quais efetivamente o Estado age com o *jus imperium* e o particular não manifesta livremente sua vontade, como ocorre na desapropriação, uma compra e venda instrumentalizada sem que a participação do desapropriado resulte de sua particular vontade e na qual o direito decorrente do negócio – pagamento do justo preço – também deriva da lei e não tem a autonomia da vontade como fonte. Ao administrado não é dado sequer rejeitar a desapropriação, contra a qual somente pode se insurgir por meio da demonstração de desvio de finalidade, ou seja, inobservância da "vontade" estatal, como vaticinara Cretella Júnior.

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)[25].

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 saída do recurso, independentemente da razão da ausência de pagamento[26].

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 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 a ocorrência do impacto implica na obtenção do reequilíbrio, pois o artigo proposto exige objetivamente a comprovação, o que pode vir a não ocorrer[27].

O art. 363 do PL ainda 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*

[25] A Lei 8.666/93 já continha regra (art. 65, § 5º) e o art. 134 da Lei 14.133/21dispõe 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.

[26] 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.

[27] 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 não comprovada. O requerimento do Contratado (art. 365 do PL) pode não ser efetivado na hipótese de redução da carga e mesmo no caso de ampliação pode não vir a ser acolhido por ausência de provas, seja pela inexistência, seja pela insuficiência, seja mesmo por uma decisão da contratada de não fornecer as informações necessárias em virtude de outros interesses – como não as publicizar para revelar a concorrência condições especiais com fornecedores, por exemplo.

contratada" (§ 1º), entre os quais incluiu-se explicitamente[28]: "*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.

O § 2º do art. 363[29] 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 § 5º do art. 103 da Lei 14.133/21[30] 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 8.666/93[31] 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

[28] 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.

[29] § 2º O disposto neste Capítulo aplica-se inclusive aos contratos que já possuam previsão em matriz de risco a respeito de impactos tributários supervenientes.

[30] 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.

[31] 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.

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 previsão e atuação de ofício do Poder Público para proceder a revisão na hipótese de redução da carga tributária (art. 364[32]) 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.

O artigo 365[33] 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 dos 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,

[32] 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.

[33] 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:

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 específica[34], 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, *in fine*, estipula que o contratado apresentará pleito a ser objeto 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, e, para o Poder Público contratante de manter na formalização do processo administrativo que lhe cabe, tal especificidade e tal exclusividade, o que impediria a reunião com processos conexos, por exemplo.

A regra parece intencionar restringir a disciplina do capítulo[35] apenas aos pedidos de restabelecimento fundados nos efeitos das alterações na regulação tributária promovida pela lei complementar. A proposta, porém, é de difícil execução operacional caso o reequilíbrio precise enfrentar qualquer outra questão, pois é inviável no plano prático conduzir dois processos de revisão em separado, tendo em vista que os efeitos precisam ser examinados em relação ao resultado final. Com efeito, no caso de o contrato estar equilibrado e vir a ser afetado apenas pelos reflexos financeiros da nova regulação tributária, a concentração e o isolamento do processo fazem sentido. Por outro lado, na bem mais provável hipótese de concorrerem outros fatores capazes de interferir no equilíbrio econômico e financeiro do contrato é muito difícil dissociar as apurações em processos distintos, o que a complexidade dos contratos de longo prazo (os mais afetados pelas disposições) torna praticamente impossível. A interpretação adequada a 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 alteração nas incidências tributárias ocasionadas pela lei complementar[36].

---

[34] Neste sentido a recomendação de aditivação contratual se o instrumento for omisso constante da nota 4.
[35] 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).
[36] Corrobora esta interpretação o fato de ausência de óbice à extensão das regras específicas do Capítulo IV a casos de reequilíbrio de outra origem, em confronto com n

O art. 365 do PL 68/24 traz outras regras procedimentais, como a possibilidade de renovação do pedido a cada alteração tributária causadora de desequilíbrio (art. 365, I[37]) desnecessária, por redundante com as disposições já existentes nos regramentos das leis 8.666/93 e 14.133/21, mas não prejudicial. O inciso II do art. 365 do PL 68/24[38] 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 8.666/93[39]. 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. 365[40] do PL é inovadora e benéfica, merecendo registro, notadamente combinada com os prazos definidos pelo §1º do art. 365 do PL[41], 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 previr 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 PL[42] 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.

---

[37] I - o pedido de restabelecimento do equilíbrio econômico-financeiro poderá ser feito a cada nova alteração tributária que ocasione o comprovado desequilíbrio;
[38] II - o pedido de restabelecimento do equilíbrio econômico-financeiro deverá ser formulado durante a vigência do contrato e antes de eventual prorrogação;
[39] 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.
[40] III - o procedimento de que trata o caput deverá tramitar de forma prioritária;
[41] § 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.
[42] IV - o pedido deverá ser instruído com cálculo e demais elementos que comprovem o efetivo desequilíbrio econômico-financeiro, observado o disposto no § 2º;

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.

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.

Uma pergunta que se impõe quanto à aplicação do rol é sobre a existência de discricionariedade na escolha da alternativa, uma vez que o texto não atribui tal prerrogativa ao Contratante, lacuna cuja melhor solução seria a disciplina expressa para elidir dúvidas. Todavia, de forma diversa da hipótese da alínea "f", que depende do consentimento do contratado, a adoção e a escolha do mecanismo de recomposição a ser utilizado no caso concreto devem ser vistas como atribuições do Poder Público que, inclusive, pode se utilizar de mais de um meio. 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.

O art. 365, § 2º 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.

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.

3. CONCLUSÃO

A análise do Projeto de Lei nº 68/24 objetivou uma reflexão crítica capaz de apresentar sugestões de aperfeiçoamento – estando o projeto em tramitação – e buscar compreender o conteúdo e alcance do texto proposto nos artigos 362 a 366 do PL.

À guisa de melhoria, sugere-se: a) a inclusão dos artigos 362 a 366 no inciso I do art. 499 do PL (entre os dispositivos a entrar em vigor a partir de 1º de janeiro de 2025); b) a correção da designação do Capítulo IV que não trata apenas dos contratos de logo prazo para "Do reequilíbrio de contratos administrativos impactados por esta lei"; c) a adição de um parágrafo único ao art. 364 do PL 68/24 estabelecendo o dever de licitantes e contratados observarem a boa-fé objetiva, informando à Administração Pública, sob pena de responsabilidade, a ocorrência de redução de carga tributária que afete o valor das

prestações contratuais; d) a previsão expressa no art. 365 da reunião em um único processo dos pedidos de reequilíbrio quando concorrem outras causas para a recomposição; e) a menção expressa no inciso V do art. 365 do PL da prerrogativa do Poder Público contratante escolher a modalidade de reequilíbrio entre aquelas das alíneas "a" a "e".

Após concluir pela importância das procuradorias jurídicas dos entes federados e dos sujeitos à incidência da nova lei, inclusive no âmbito privado, anteciparem os estudos necessários à confecção de minutas de editais e contratos, contemplando adequadamente os mecanismos de recomposição dos contratos relacionados à incidência da reforma tributária, seja para os contratos futuros, seja para aqueles aos quais se aplicará a transição (PL 68/24, art. 362, § 1º), extraíram-se diversas considerações e críticas conclusivas sobre o conteúdo e alcance do regramento proposto pelo PL para revisão dos contratos administrativos afetados econômica e financeiramente pela reforma tributária, postas, desenvolvidas e arrematadas ao longo do artigo com intuito de contribuir para a compreensão e o debate acerca da proposta de regramento apresentada pelo PL.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

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

CRETELLA JÚNIOR, José. **Dos atos administrativos especiais**. 2ª ed. Rio de Janeiro, 1995.

FREIRE, André Luiz. **Direito dos contratos administrativos**. São Paulo: Thompson Reuters, 2023.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 14ª ed. São Paulo: Melhoramentos, 2002.

MELLO, Osvaldo Aranha Bandeira de. **Princípios gerais do direito administrativo**: São Paulo: Forense, 1969.