

HARMONIZAÇÃO NORMATIVA E A ILEGITIMIDADE DO CONTRIBUINTE NA LEI COMPLEMENTAR N.º 214/2025

Natasha Eliana Ribeiro Melentovytch Pizzolante¹

Ilegitimidade.Contribuinte.Harmonização.Normativa

Dentre as inovações trazidas pela Reforma Tributária, está o Princípio da Simplicidade², que visa a reduzir a complexidade do sistema tributário brasileiro e, por consequência, diminuir, dentro do possível, o contencioso tributário administrativo e judicial.

Essa busca por uma sistemática mais simples está prevista nas atribuições do Comitê Gestor³ (art. 156-B, inciso I, CF), bem como nas do Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias e do Fórum de Harmonização Jurídica das Procuradorias, conforme previsão dos arts. 318 a 323 da Lei Complementar n.º 214/2025. Tais órgãos têm por objetivo otimizar a definição normativa de forma unificada, determinando a aplicação da legislação tributária em caráter nacional (vide os fatos geradores do IBS e da CBS), simplificando os procedimentos relacionados ao recolhimento dos tributos e das obrigações acessórias a eles vinculadas.

¹ Pós-graduada (LL.M) em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas. Integrante da Comissão Especial de Assuntos Tributários da OAB/RJ – CEAT/RJ. Sócia de Lins, Homem de Carvalho & Pizzolante Advogados Associados.

² CF, art. 145, § 3º. O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

³ CF, art. 156-B, § 1º: Art. 156-B. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exercerão de forma integrada, exclusivamente por meio do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, nos termos e limites estabelecidos nesta Constituição e em lei complementar, as seguintes competências administrativas relativas ao imposto de que trata o art. 156-A: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

I - editar regulamento único e uniformizar a interpretação e a aplicação da legislação do imposto; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

A existência de procedimentos voltados a garantir maior segurança jurídica, uniformidade normativa e procedimental não é algo novo em nosso ordenamento jurídico. Por isso, será analisada de forma comparativa a estrutura de uniformização proposta pela Lei Complementar n.º 214/2025 e a anterior a sua vigência (processo de consulta).

Até a promulgação da LC n.º 214/2025, o processo de consulta era parte integrante do Processo Administrativo Fiscal de cada ente federativo⁴. Processo de consulta é o procedimento formal perante a repartição fazendária, objetivando o esclarecimento a respeito da aplicação da legislação e procedimentos decorrentes para determinado fato concreto. Tal procedimento também abrangia as chamadas soluções de divergência, cujo objetivo era a identificação de qual norma / procedimento deveria ser aplicado para determinado fato, quando existiam normas conflitantes.

Tanto a solução de consulta quanto a solução de divergência vinculam as partes envolvidas, bem como todos os contribuintes que se encontrem na mesma situação, além da própria Administração Fazendária, por possuírem caráter uniformizador dos entendimentos normativos. No âmbito da Receita Federal do Brasil, por exemplo, o caráter vinculante está estipulado no art. 33 da Instrução Normativa n.º 2.058/2021:

Do Efeito Vinculante

Art. 33. As soluções de consulta proferidas pela Cosit, a partir da data de sua publicação:

I - têm efeito vinculante no âmbito da RFB; e

II - respaldam o sujeito passivo que as aplicar, ainda que não seja o respectivo consulente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo da verificação de seu efetivo enquadramento pela autoridade fiscal em procedimento de fiscalização.

A obrigatoriedade que decorre do efeito vinculante garante segurança jurídica aos contribuintes, no sentido de que, ao respeitar as orientações descritas na solução de consulta, não estarão sujeitos a autuações fiscais das Secretarias de Fazenda.

Nessa estrutura, são legitimados⁵ para requerer o processo de consulta os contribuintes, os órgãos da administração pública e as entidades representativas de categorias econômicas ou profissionais. Caso existisse dúvida sobre a aplicação da

⁴Processo Administrativo Fiscal Federal: art. 46 do Decreto n.º 70.235/1972

Processo Administrativo Tributário do estado do Rio de Janeiro: art.150 do Decreto n.º 2.473/1979

Processo Administrativo Tributário do município do Rio de Janeiro: art. 119 do Decreto n.º 14.602/1996

⁵ Decreto n.º 70.235/72, Art. 46. O sujeito passivo poderá formular consulta sobre dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado. (Vide Lei nº 9.430, de 1996)

Parágrafo único. Os órgãos da administração pública e as entidades representativas de categorias econômicas ou profissionais também poderão formular consulta.

legislação ou mesmo de compatibilidade entre pareceres, decisões judiciais e administrativas vinculantes, o contribuinte podia solicitar o esclarecimento e “participar de forma ativa” da harmonização / adequação legislativa e procedimental. Nas palavras do professor SERGIO ANDRE ROCHA:

O processo de consulta é um dos mais importantes instrumentos de que pode lançar mão o contribuinte para superação de incertezas quanto à interpretação/aplicação da legislação tributária.⁶

Isso nos leva a concluir que, enquanto o procedimento de uniformidade normativa e procedimental estava contido dentro do processo administrativo fiscal, as garantias constitucionais dos contribuintes (devido processo legal, ampla defesa, direito de petição, direito de informação)⁷ eram devidamente respeitadas.

Pois bem. Com a publicação da Lei Complementar n.º 214/2025, foi criado o Comitê Gestor⁸, que possui dentre suas competências a função de compatibilizar a legislação dos três entes federativos, juntamente com a Receita Federal do Brasil e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional:

Art. 318. O Comitê Gestor do IBS, a RFB e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional atuarão com vistas a harmonizar normas, interpretações, obrigações acessórias e procedimentos relativos ao IBS e à CBS.

Para tanto, também foram criados o Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias e o Fórum de Harmonização Jurídica das Procuradorias, com as seguintes composições:

Art. 319. A harmonização do IBS e da CBS será garantida pelas instâncias a seguir especificadas:

I - Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias composto de:

- a) 4 (quatro) representantes da RFB; e
- b) 4 (quatro) representantes do Comitê Gestor do IBS, sendo 2 (dois) dos Estados ou do Distrito Federal e 2 (dois) dos Municípios ou do Distrito Federal; e

II - Fórum de Harmonização Jurídica das Procuradorias composto de:

- a) 4 (quatro) representantes da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, indicados pela União; e

⁶ ROCHA, Sergio André. “É o Carf vinculado a decisões pró contribuinte da Cosit?”

Artigo publicado na CONJUR em <https://www.conjur.com.br/2024-mar-25/e-o-carf-vinculado-a-decisoes-pro-contribuinte-da-cosit/>

⁷ CF, art. 5º, incisos XXXIII, XXXIV, XXXV e LV

⁸ LC n.º 214/2025, art. 480. Fica instituído, até 31 de dezembro de 2025, o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços (CGIBS), entidade pública com caráter técnico e operacional sob regime especial, com sede e foro no Distrito Federal, dotado de independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira.

b) 4 (quatro) representantes das Procuradorias, indicados pelo Comitê Gestor do IBS, sendo 2 (dois) Procuradores de Estado ou do Distrito Federal e 2 (dois) Procuradores de Município ou do Distrito Federal.

§ 1º O Comitê previsto no inciso I do *caput* será presidido e coordenado alternadamente por representante da RFB e por representante do Comitê Gestor do IBS, conforme dispuser o seu regimento interno.

§ 2º O Fórum previsto no inciso II do *caput* será presidido e coordenado alternadamente por representante da PGFN e por representante dos procuradores indicados pelo Comitê Gestor do IBS, conforme dispuser o seu regimento interno.

Como se vê, a composição busca integrar as representações fazendárias dos três níveis federativos ao objetivo comum de harmonizar a legislação, para prevenir conflitos:

Art. 321. Compete ao Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias:

I - uniformizar a regulamentação e a interpretação da legislação relativa ao IBS e à CBS em relação às matérias comuns;

II - prevenir litígios relativos às normas comuns aplicáveis ao IBS e à CBS; e

III - deliberar sobre obrigações acessórias e procedimentos comuns relativos ao IBS e à CBS.

Parágrafo único. As resoluções aprovadas pelo Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias, a partir de sua publicação no Diário Oficial da União, vincularão as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Art. 322. Compete ao Fórum de Harmonização Jurídica das Procuradorias:

I - atuar como órgão consultivo do Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias nas atividades de uniformização e interpretação das normas comuns relativas ao IBS e à CBS; e

II - analisar relevantes e disseminadas controvérsias jurídicas relativas ao IBS e à CBS suscitadas nos termos do § 1º.

§ 1º O Fórum de Harmonização Jurídica das Procuradorias examinará as questões relacionadas a relevantes e disseminadas controvérsias jurídicas relativas ao IBS e à CBS suscitadas pelas seguintes autoridades:

I - o Presidente do Comitê Gestor do IBS; e

II - o Ministro de Estado da Fazenda.

§ 2º As resoluções aprovadas pelo Fórum de Harmonização Jurídica das Procuradorias, a partir de sua publicação no Diário Oficial da União, vincularão a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e as Procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Art. 323. Ato conjunto do Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias e do Fórum de Harmonização Jurídica das Procuradorias deverá ser observado, a partir de sua publicação no Diário Oficial da União, nos atos administrativos, normativos e decisórios praticados pelas administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e nos atos da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e das Procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Parágrafo único. Compete ao Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias e ao Fórum de Harmonização Jurídica das Procuradorias, no âmbito das suas respectivas competências, propor o ato conjunto de que trata o *caput*.

Importante notar que o efeito vinculante está previsto na nova lei complementar, inclusive consignando a obrigatoriedade da aplicação dos atos normativos publicados pelo Comitê de Harmonização e pelo Fórum das Procuradorias a todas as Administrações Fazendárias de cada ente federativo (secretarias de Fazenda e as respectivas procuradorias). Essa previsão legal outorga maior clareza e comando normativo a ser respeitado, evitando dúvidas a respeito da obrigatoriedade de aplicar o entendimento formado e publicado pelos referidos órgãos.

No que diz respeito aos legitimados para suscitar a harmonização legislativa (art. 322 §1º, LC n.º 214/2025), há omissão com relação aos contribuintes e às entidades representativas de categorias econômicas ou profissionais. Aqui, sob nossa análise, existe um ponto aberto para contencioso, pois o art. 146, inciso III da Constituição Federal determina quais são as matérias de competência da lei complementar e, dentre elas, está estabelecer normas gerais de direito tributário:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...)

Considerando que a expressão “normas gerais em matéria tributária” possui caráter declaratório, cujo objetivo primordial é definir as diretrizes a serem seguidas pelas normas complementares (art. 100 do CTN) e, conseqüentemente, devem estar alinhadas aos ditames constitucionais, é forçoso presumir que o respeito ao Estado Democrático de Direito deve estar presente na criação de Órgãos Administrativos com competência para definir a aplicação da legislação tributária relativa aos mais amplos assuntos (lançamento, sujeitos passivos e passivos, alíquotas, multas, imunidade, etc).

Tanto é assim, que no julgamento do RE 228339 AgR⁹, da relatoria do Ministro JOAQUIM BARBOSA, a 2ª Turma do STF firmou o entendimento de que

(...) “normas gerais” não significam “regras genéricas”. De fato, o termo “gerais” alude à predisposição normativa para submeter a todos os entes federados e administrados à mesma pauta de conduta, como instrumento de

⁹ RE 228339 AgR, Relator(a): JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 20-04-2010, DJe-096 DIVULG 27-05-2010 PUBLIC 28-05-2010 EMENT VOL-02403-04 PP-01235 RDDT n. 179, 2010, p. 171-173 RT v. 99, n. 899, 2010, p. 105-108

harmonização e estabilização de expectativas próprio do pacto federativo e do sobreprincípio da segurança jurídica.

Logo, o conteúdo da lei complementar que trate de normas gerais em matéria tributária deve conter os ditames a serem seguidos pelos entes federados e pelos administrados. Nesse sentido, SACHA CALMON¹⁰ assevera que as leis complementares “são normas sobre como fazer normas em sede de tributação”:

As normas gerais de direito tributário veiculadas pelas leis complementares são eficazes em todo o território nacional, acompanhando o âmbito de validade espacial destas, e se endereçam aos *legisladores das três ordens de governo da Federação*, em verdade, seus destinatários. A norma geral articula o sistema tributário da Constituição às legislações fiscais das pessoas políticas (ordens jurídicas parciais). São normas sobre como fazer normas em sede de tributação.

Para ROQUE CARRAZZA¹¹ as normas em matéria tributária servem de garantidoras dos direitos subjetivos dos contribuintes:

(...) a Lei Complementar veiculadora de normas gerais em matéria de legislação tributária não cria (e nem pode criar) limitações ao “poder de tributar”. Disto se ocupou o próprio Texto Máximo. O que ela pode fazer é regular as limitações constitucionais “ao poder de tributar”, para salvaguarda dos direitos subjetivos dos contribuintes e para prevenir a ocorrência de conflitos de competência entre as pessoas credenciadas a legislar acerca da matéria.

Por conseguinte, deveria constar da Lei Complementar n.º 214/2025 a previsão de todas as partes legitimadas a participar do processo de harmonização, seja perante o Comitê de Harmonização das Administrações Fazendárias, seja frente ao Fórum de Harmonização Jurídica das Procuradorias, tendo em vista que o objetivo central da referida norma é delimitar as balizas centrais norteadoras da posterior regulamentação dos procedimentos, simplificando e reduzindo os litígios relativos às normas gerais e específicas da matéria tributária que se busca harmonizar.

Em razão do Princípio da Legalidade (art. 37 CF), ao qual toda Administração Pública está vinculada, a regulamentação necessária ao funcionamento do Comitê de Harmonização e do Fórum de Harmonização não pode conter matéria não prevista na lei complementar, sob pena de ilegalidade

¹⁰ CALMON, Sacha. Constituição Federal Comentada. 1. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. Art. 146. p.1217

¹¹ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 36ª ed. – São Paulo: Editora JusPodivm, 2025. P. 1021.

Com a criação do Comitê de Harmonização das Administrações Fazendárias e do Fórum de Harmonização Jurídica das Procuradorias, foi “pinçado”¹² de dentro do processo administrativo fiscal o processo de consulta e de divergência. Por conseguinte, esses dois órgãos substituíram o antigo processo de consulta, processo de divergência e os pareceres normativos vinculantes emitidos pelas Procuradorias.

Como já afirmado, a inexistência de previsão legal já impossibilita a inclusão da legitimidade dos contribuintes para participar dos procedimentos de harmonização nos regulamentos. Sob o ponto de vista do Princípio da Simplicidade, norteador da Reforma Tributária, não faz sentido omitir a possibilidade de os contribuintes suscitarem esclarecimentos e harmonizações perante os órgãos competentes. Se o objetivo central é reduzir o litígio, simplificar os procedimentos e definir com clareza as normas a serem aplicadas, suprimir a possibilidade de participação da sociedade civil, além de violar princípios constitucionais, impede que os contribuintes tenham segurança para a prática dos atos tributários e reduz a escala das hipóteses sujeitas a harmonização.

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

XXXIII - todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado; ([Vide Lei nº 12.527, de 2011](#))

XXXIV - são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas:

a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder;

b) a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal;

XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

Enquanto o procedimento de harmonização normativa estava contido dentro do processo administrativo fiscal, as garantias constitucionais eram respeitadas, a sociedade civil tinha acesso às autoridades competentes para solicitar

¹² É utilizada a expressão pinçado do Processo Administrativo Fiscal - PAF, pois é o que se pode deduzir pela leitura do PLP 108/2024, que institui o Comitê Gestor e dispõe sobre o novo processo administrativo fiscal, por não consta do referido texto qualquer menção ao processo de consulta ou ao processo de solução de divergência.

esclarecimentos oriundos das rotinas tributárias cotidianas de cada nicho empresarial, de cada nova relação jurídica nascida da vida civil.

É inegável que a dinâmica da vida em sociedade possui uma variedade enorme de possibilidades jurídicas, que a legislação não costuma acompanhar. Por isso é tão necessária a legitimidade da participação dos contribuintes no processo de harmonização e unificação normativa. A legitimidade do contribuinte permite não só a segurança jurídica dos atos a serem praticados pelo setor privado, mas pode significar uma redução volumosa do contencioso administrativo e judicial, tendo em vista a atual previsão legal do efeito vinculante que deve ser obrigatoriamente respeitado e aplicado pelos entes federativos.

Se queremos um processo tributário democrático e eficaz, será necessário realizar uma adequação no que diz respeito aos legitimados a requerer esclarecimentos e harmonizações normativas perante a estrutura atual, que corre risco, nesse ponto, de um desnecessário retrocesso.