



A MODELAGEM DO CONHECIMENTO JURISPRUDENCIAL NA TRANSIÇÃO DO PIS/COFINS PARA A CBS: UMA PERSPECTIVA SISTÊMICA

Alessandro Mueller¹, Gertrudes Aparecida Dandolini¹, João Artur de Souza¹

¹Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC) CEP 88040-900 – Florianópolis – SC
– Brazil

{alessandro.mueller, ggtude, jartur}@gmail.com

Resumo. *A substituição do PIS e da COFINS pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) inaugura nova fase normativa no sistema tributário brasileiro. O artigo analisa como a jurisprudência anterior pode atuar como memória sistêmica e como a retroalimentação institucional orienta a aplicação da CBS, à luz da Teoria Geral de Sistemas (TGS). A pesquisa, qualitativa e exploratória, baseou-se em análise documental e levantamento jurisprudencial no STF, STJ e CARF. Os resultados indicam que entendimentos consolidados mantêm relevância interpretativa, fazendo da CBS não uma ruptura ex nihilo, mas um produto adaptativo do sistema jurídico-tributário.*

Palavras-chave: CBS; PIS/COFINS; TGS; memória sistêmica; retroalimentação

Resumen. *La sustitución del PIS y la COFINS por la Contribución sobre Bienes y Servicios (CBS) inaugura una nueva fase normativa en el sistema tributario brasileño. El artículo analiza cómo la jurisprudencia previa puede actuar como memoria sistémica y cómo la retroalimentación institucional orienta la aplicación de la CBS, a la luz de la Teoría General de Sistemas (TGS). La investigación, de carácter cualitativo y exploratorio, se basó en análisis documental y en el levantamiento de jurisprudencia del Supremo Tribunal Federal (STF), del Superior Tribunal de Justicia (STJ) y del Consejo Administrativo de Recursos Fiscales (CARF). Los resultados indican que ciertos entendimientos consolidados mantienen relevancia interpretativa, de modo que la CBS no constituye una ruptura ex nihilo, sino un producto adaptativo del sistema jurídico-tributario.*

Palabras clave: CBS; PIS/COFINS; TGS; memoria sistémica; retroalimentación

Área Temática: *Sistemas Complexos, Pensamento Sistêmico e Teorias Sistêmicas*

1. Introdução

A Reforma Tributária brasileira, formalizada pela Emenda Constitucional nº 132/2023

(Brasil, 2023) e regulamentada pela Lei Complementar nº 214/2025 (Brasil, 2025), representa uma reconfiguração legislativa de grande impacto, especialmente no regime federal de tributação sobre o consumo, tendo em vista que sua implementação substituiu tributos consolidados, como o PIS e a COFINS, por uma nova figura — a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) —, impondo desafios normativos e interpretativos de elevada complexidade.

Notadamente, cada modificação legislativa demanda do intérprete não apenas a leitura dos novos enunciados, mas a reconstrução da estrutura jurídica previamente consolidada, em um movimento de reconfiguração sistêmica coerente (Almeida; Dornelles, 2016).

Nesse contexto de transformação sistêmica, torna-se relevante adotar uma perspectiva que compreenda o ordenamento jurídico como parte de um ecossistema institucional dinâmico e interdependente, capaz de aprender, ajustar-se e reorganizar-se diante de perturbações externas.

Tal abordagem está alinhada à Teoria Geral de Sistemas (TGS), proposta por Ludwig von Bertalanffy (2008), sobretudo na perspectiva dos sistemas complexos adaptativos, os quais reconhecem a interação contínua entre normas, instituições e práticas interpretativas com o ambiente social. Também, Edgar Morin (2005), ao aprofundar o pensamento complexo, destaca a não-linearidade e a retroalimentação como traços essenciais dos sistemas adaptativos — características que se revelam, por exemplo, na forma como o Direito reage a crises institucionais e a demandas sociais emergentes. No contexto brasileiro, Moraes (2020) e Costa e Gonçalves (2020) sustentam que o Direito pode ser compreendido como um sistema vivo, em constante evolução, cujo dinamismo resulta da interação contínua entre diversos agentes normativos e dos condicionamentos impostos por conjunturas históricas específicas.

Dessarte, a jurisprudência consolidada — entendida como memória institucional do sistema jurídico — adquire relevância estratégica na condição de vetor de estabilização. Notadamente, ao longo de anos, o contencioso envolvendo as disputas do PIS e da COFINS produziu entendimentos consolidados em temas como não cumulatividade, regimes diferenciados e critérios de creditamento, que não podem ser simplesmente descartados com a entrada em vigor da CBS, tendo em vista que a preservação, adaptação e reinterpretação desses saberes se mostram essenciais para garantir a previsibilidade e a coerência do novo regime.

Diante disso, o presente artigo tem por objetivo examinar a possibilidade de reutilização da jurisprudência formada no regime do PIS/COFINS, na qualidade de elemento de memória sistêmica, com vistas à promoção da segurança jurídica e da aplicação coerente da CBS. Para tanto, o estudo apresenta os fundamentos teóricos da TGS, com ênfase nos conceitos de memória e retroalimentação; identifica núcleos interpretativos consolidados na jurisprudência tributária federal sobre PIS/COFINS; e discute de que maneira esses entendimentos podem ser incorporados, reinterpretados ou atualizados no novo cenário normativo da CBS.

2. Memória sistêmica e retroalimentação jurisprudencial na CBS: uma abordagem adaptativa do Direito Tributário

A TGS, formulada por Ludwig von Bertalanffy na primeira metade do século XX, propõe que sistemas — sejam biológicos, sociais, técnicos ou jurídicos — devem ser entendidos

como totalidades organizadas, cujas propriedades derivam das interações entre as partes e não da simples soma de elementos isolados (Bertalanffy, 2008), cuja visão rompe com o paradigma mecanicista e reducionista, permitindo, assim, interpretar o Direito como um organismo dinâmico e adaptativo.

Nesse passo, no âmbito jurídico-tributário, especialmente em momentos de transformação normativa, a TGS oferece instrumentos conceituais valiosos para compreender como conceitos consolidados, decisões jurisprudenciais e práticas administrativas se reorganizam para garantir estabilidade e coerência ao sistema. Como destaca Moraes (2020, p. 61), “o ordenamento jurídico é um sistema complexo e adaptativo, cuja evolução depende da capacidade de incorporar, processar e reinterpretar experiências normativas anteriores”. Em particular, dois conceitos centrais da teoria dos sistemas complexos adaptativos ganham destaque para esta análise, quais sejam, a memória sistêmica e a retroalimentação.

A memória sistêmica refere-se à capacidade de um sistema de armazenar e reutilizar informações acumuladas ao longo do tempo, preservando conhecimento que pode ser decisivo para sua sobrevivência e evolução. Segundo Costa e Gonçalves (2020, p. 58), “a memória institucional expressa-se por meio de entendimentos sedimentados, que orientam condutas futuras e contribuem para a coerência do sistema jurídico”. No Direito Tributário, essa memória se manifesta principalmente na jurisprudência consolidada e nos precedentes administrativos, que funcionam como repositórios de soluções interpretativas sedimentadas, de modo que tais elementos atuam como referência para a aplicação de novas normas, reduzindo incertezas e favorecendo a previsibilidade.

A retroalimentação (feedback), por sua vez, representa o mecanismo pelo qual o sistema processa os efeitos de suas próprias decisões, ajustando sua conduta a partir das respostas que recebe. Conforme observa Bertalanffy (2008, p. 92), “todo sistema vivo é caracterizado por uma cadeia de ações e reações, nas quais seus próprios resultados retornam como estímulos ao próprio funcionamento”. No campo jurídico, observa-se que interpretações doutrinárias e decisões administrativas ou judiciais geram movimentos de adequação normativa e regulatória, formando ciclos de aprendizagem institucional, os quais são determinantes para a estabilidade do sistema, pois permitem corrigir disfunções, reinterpretar conceitos e fortalecer a coerência interna do ordenamento jurídico. Nesse sentido, Machado Segundo (2022, p. 103) observa que “a jurisprudência evolui à medida que interpretações são confrontadas com os efeitos práticos das decisões, permitindo correções e reequilíbrios dentro do sistema tributário”.

Aplicar a TGS à Reforma Tributária, de modo particular à transição do regime do PIS/COFINS para a CBS, permite observar como o Direito Tributário se comporta como um sistema vivo. Nesse sistema, a jurisprudência atua como memória que preserva noções fundamentais, especialmente no tocante à aplicação da não cumulatividade, à delimitação da base de cálculo e à extensão do direito a créditos, ainda que as normas sejam modificadas formalmente. Logo, admissível que essa memória sistêmica poderá orientar a leitura e aplicação das novas regras da CBS, evitando rupturas interpretativas bruscas e reduzindo litígios.

Portanto, ao se considerar a CBS não apenas como uma mudança legislativa, mas uma adaptação de um sistema complexo, reconhece-se a importância de mapear quais saberes consolidados devem ser preservados, reinterpretados ou descartados. Essa

análise, alicerçada nos conceitos de memória sistêmica e retroalimentação, constitui a base teórica que sustenta o presente estudo.

3. O sistema jurídico-tributário brasileiro: uma visão sistêmica

A análise da transição do regime do PIS/COFINS para a CBS exige compreender o sistema jurídico-tributário brasileiro como um sistema social complexo e adaptativo, à luz da TGS (Bertalanffy, 2008). Deste modo, essa abordagem permite superar a visão fragmentada que o reduziria a um conjunto de regras isoladas e enfatizar sua condição de totalidade organizada, em constante interação com o ambiente político, econômico e social.

Os componentes centrais desse sistema incluem a produção normativa, formada pela Constituição Federal, leis complementares e ordinárias, além de decretos e atos infralegais; as instituições estatais incumbidas da gestão e aplicação, como a Receita Federal, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e os tribunais superiores (STJ e STF); os contribuintes, cuja conduta ativa ou reativa influencia diretamente o funcionamento do sistema; e os operadores jurídicos — advogados, contadores, magistrados e auditores fiscais — que exercem papel essencial na interpretação e concretização das normas.

Como observa Juarez Freitas (2010), o Direito pode ser compreendido como um organismo vivo, em permanente retroalimentação interpretativa, no qual normas, decisões e condutas se influenciam mutuamente. No campo tributário, essa dinâmica é particularmente evidente, visto que estudos do Ipea (Carvalho Junior, 2022) e da OCDE (2021) apontam entradas sistêmicas — crises fiscais, pressões políticas e influências internacionais — e saídas, como arrecadação, conformidade, litígios e reformas normativas. O sistema, portanto, não apenas reage, mas incorpora tais estímulos em processos de aprendizagem institucional que revelam sua natureza adaptativa.

Os ciclos de retroalimentação constituem o núcleo desse processo. A jurisprudência desempenha papel privilegiado, consolidando entendimentos e orientando a produção normativa (Cabral, 2025). Outros vetores — como a reação do mercado às mudanças fiscais, a atuação de entidades de classe e a pressão política em cenários de crise — também funcionam como mecanismos de ajuste institucional. Na perspectiva sistêmica, esses ciclos demonstram que o sistema opera em constante interação com seu ambiente, reorganizando-se de acordo com estímulos externos e internos para produzir resultados que vão da arrecadação à segurança jurídica, passando inevitavelmente por zonas de conflito interpretativo.

Assim concebido, o sistema jurídico-tributário brasileiro revela-se como um sistema vivo, cuja estabilidade depende da preservação de memórias jurídicas consolidadas e da capacidade de adaptação. Essa perspectiva fornece a base analítica necessária para compreender a CBS não como descontinuidade absoluta, e, sim, como um processo de reorganização sistêmica, no qual inovações normativas devem ser harmonizadas com a experiência acumulada.

4. Aplicação dos conceitos sistêmicos à transição do PIS/COFIS para a CBS

O sistema tributário brasileiro caracteriza-se por sua elevada complexidade normativa, acentuada fragmentação entre os entes federativos e múltiplas espécies de tributos, o que, historicamente, tem dificultado a compreensão, a conformidade e a aplicação da

legislação tributária, comprometendo, assim, a eficiência da arrecadação. Estruturado pelos princípios constitucionais de legalidade, capacidade contributiva e justiça fiscal, esse sistema sustenta uma das cargas tributárias mais altas do mundo em relação ao PIB (Banco Mundial, 2025), com forte incidência sobre o consumo e reduzida progressividade (Brasil, 1988).

Diante desses desafios, diversas propostas de reforma têm buscado simplificar a estrutura tributária, ampliar a transparência e reduzir distorções econômicas e sociais geradas por tributos cumulativos e regimes diferenciados.

A substituição do PIS/COFINS pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), conforme previsto na Emenda Constitucional nº 132/2023 (Brasil, 2023) e regulamentado pela Lei Complementar nº 214/2025 (Brasil, 2025), constitui um dos pilares da atual Reforma Tributária, e, embora preserve fundamentos do regime tributário anterior – como a não cumulatividade e a tributação sobre o valor agregado –, esse novo modelo exige a reinterpretação de conceitos consolidados ao longo de décadas de aplicação e jurisprudência, à vista do novo conjunto normativo.

Como dito, sob a ótica da Teoria Geral de Sistemas, o ordenamento jurídico-tributário pode ser compreendido como um sistema dinâmico, no qual normas, decisões judiciais e práticas administrativas se interrelacionam de forma adaptativa (Bertalanffy, 2008). Nessa perspectiva, a transição normativa envolve não apenas a introdução de novas regras, mas, também, um processo de reorganização sistêmica que depende, em larga medida, da memória institucional acumulada (Morais, 2020).

No caso do PIS/COFINS, as jurisprudências consolidadas ao longo de anos sobre temas como não cumulatividade, base de cálculo e creditamento formam um patrimônio interpretativo de grande relevância. De fato, esses entendimentos estruturaram a compreensão do contribuinte sobre seus direitos e obrigações, balizaram decisões administrativas no âmbito do CARF e influenciaram precedentes no STJ e STF (Costa; Gonçalves, 2020; Brasil, 2018).

Nesse cenário, ao ser instituída, a CBS deverá, necessariamente, dialogar com essa memória sistêmica, evitando soluções interpretativas que rompam a coerência jurídica e ampliem a insegurança normativa. Por exemplo, a definição das hipóteses de creditamento em regimes especiais — já discutida em diversos precedentes do STJ e do CARF no contexto do PIS/COFINS — não pode ser ignorada pela autoridade fiscal ao regulamentar a CBS, sob pena de recriar o mesmo contencioso que motivou a reforma. Assim, a memória sistêmica atua como elemento estabilizador do sistema, orientando a harmonização de entendimentos e reduzindo custos de conformidade (Machado Segundo, 2022).

A retroalimentação também desempenha papel fundamental nesse processo. À medida que novas interpretações sobre a CBS forem sendo construídas, a prática forense e os resultados práticos da aplicação da norma gerarão reações no sistema — seja na forma de novos julgados, seja em ajustes normativos futuros. Esse ciclo de aprendizagem adaptativa é típico de sistemas complexos, nos quais as respostas institucionais não são estanques, mas evoluem a partir da experiência concreta (Bertalanffy, 2008; Machado Segundo, 2022).

Portanto, a análise da CBS como resultado de um processo adaptativo, sustentado pela memória sistêmica e pelo mecanismo de retroalimentação, permite compreender que

a segurança jurídica não depende apenas do texto normativo, e, sim, da capacidade do sistema de preservar saberes valiosos e incorporá-los de modo coerente no novo regime tributário introduzido pela Emenda Constitucional nº 132/2023. Destarte, a abordagem sistêmica ora tratada, oferece, assim, uma base teórica para orientar tanto a interpretação inicial da CBS quanto eventuais revisões e aperfeiçoamentos do novo regime tributário federal.

5. Metodologia

O presente estudo adota uma abordagem qualitativa, de natureza exploratória e teórico-conceitual, compatível com investigações jurídicas voltadas à análise normativa e interpretativa (Creswell; Creswell, 2021; Gil, 2019; Gil, 2021).

A metodologia está estruturada para permitir o exame da jurisprudência consolidada sob o regime do PIS/COFINS como elemento de memória sistêmica, com vistas à aplicação coerente da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), sem necessidade de levantamento extensivo em bases de dados tradicionais da ciência geral, como *Scopus* ou *Web of Science*, que, embora relevantes em contextos multidisciplinares, não contemplam com especificidade os aspectos jurisprudenciais do sistema tributário brasileiro.

A escolha por essa abordagem metodológica decorre da especificidade do objeto de estudo — o sistema jurídico-tributário brasileiro — que exige atenção direta às interpretações jurisprudenciais e às práticas normativas internas. Bases científicas internacionais não oferecem cobertura satisfatória sobre os precedentes relevantes à CBS. Por isso, o uso de fontes como o STF, STJ e CARF, aliado à literatura jurídica nacional especializada, oferece robustez analítica e aderência temática à proposta de investigação.

5.1. Tipo de pesquisa

A pesquisa é qualitativa, voltada à compreensão e estruturação do conhecimento jurídico. Assume caráter exploratório, por investigar fenômenos complexos em transição normativa, e teórico-conceitual, por se alicerçar em categorias da Teoria Geral de Sistemas aplicadas ao campo jurídico-tributário (Creswell; Creswell, 2021; Gil, 2019; Gil, 2021).

5.2. Delineamento metodológico

No estudo, diversos procedimentos metodológicos foram empregados para aprofundar a análise. Inicialmente, realizou-se uma revisão teórico-conceitual da literatura jurídica especializada, com foco em autores cujas contribuições são fundamentais para o debate sobre a TGS, sistemas adaptativos e a evolução sistêmica do Direito, enquanto fenômeno institucional em constante transformação.

Complementarmente, procedeu-se à análise documental da legislação de regência, o que incluiu a Emenda Constitucional nº 132/2023 e a Lei Complementar nº 214/2025, bem como atos infralegais, pareceres e instruções normativas da Receita Federal pertinentes à futura aplicação da CBS.

Por fim, a pesquisa envolveu o levantamento e a sistematização da jurisprudência

consolidada entre 2004 e 2024¹, período em que se firmaram os principais entendimentos acerca da não cumulatividade e da base de cálculo do PIS/COFINS. O levantamento considerou repositórios como o Supremo Tribunal Federal (STF), onde foram analisados precedentes paradigmáticos como o Tema 69 (RE 574.706/PR), referente à exclusão do ICMS da base de cálculo. No Superior Tribunal de Justiça (STJ), foram examinadas decisões relevantes como o REsp 1.896.678/RS (Tema 1125), sobre creditamento. Adicionalmente, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) forneceu acórdãos da jurisprudência administrativa que exemplificam a aplicação dos conceitos estruturantes do regime do PIS/COFINS.

5.3. Técnicas de análise

Para examinar a transição normativa do PIS/COFINS para a CBS e compreender os mecanismos de reutilização jurisprudencial e adaptação institucional, foram selecionadas técnicas de análise específicas.

Primeiramente, empregou-se a análise hermenêutica, orientada pelo paradigma sistêmico. O objetivo dessa abordagem foi identificar padrões interpretativos que revelassem mecanismos de continuidade decisória e adaptação normativa dentro do sistema jurídico-tributário.

Adicionalmente, optou-se pela classificação por categorias conceituais, de modo a permitir estabelecer uma conexão analítica entre os precedentes relevantes e as demandas interpretativas do novo tributo, delineando um mapa estratégico para a reutilização do conhecimento jurídico acumulado ao longo de décadas de discussão que envolveram o PIS e a COFINS.

6. Resultados

A partir da aplicação da metodologia proposta foi possível encontrar resultados teóricos coerentes com a hipótese de que a jurisprudência consolidada sobre o regime do PIS/COFINS pode funcionar como memória sistêmica para orientar a aplicação da CBS.

6.1. Categorias conceituais observadas

A análise revelou duas categorias principais relacionadas à TGS: (a) a memória sistêmica, aqui expressa na consolidação jurisprudencial sobre temas como a não cumulatividade e a base de cálculo; e (b) a retroalimentação institucional, refletida nos ciclos de revisão e adaptação normativa promovidos a partir da observação dos efeitos da legislação anterior.

A memória sistêmica corresponde ao conjunto de entendimentos jurisprudenciais já sedimentados, que compõem um patrimônio interpretativo do sistema tributário e que permanecem disponíveis como referência para a aplicação da CBS. Nesse trilhar, esse acervo é ilustrado por precedentes paradigmáticos relativos à definição da base de cálculo e à delimitação do alcance da não cumulatividade, exemplificadamente, que estruturam parte significativa do contencioso anterior.

¹ O recorte inicial em 2004 justifica-se pela entrada em vigor da Lei nº 10.833/2003, que instituiu a não cumulatividade da COFINS. Esse marco normativo inaugurou o ciclo mais intenso de controvérsias jurídicas sobre insumos, creditamento e base de cálculo, que se consolidaram na jurisprudência do STJ, STF e CARF nos anos subsequentes. Dessa forma, o período selecionado (2004–2024) captura de maneira mais densa e representativa a formação da memória sistêmica do regime do PIS/COFINS.

A retroalimentação institucional, por sua vez, manifesta-se no modo como o sistema jurídico processa os efeitos de decisões passadas, gerando ciclos de ajuste e adaptação normativa. No caso da CBS, esse mecanismo decorre do aprendizado produzido pela experiência acumulada sob o PIS/COFINS, evidenciando a capacidade do sistema de incorporar soluções e reorganizar suas práticas de aplicação.

Nesse contexto, a memória sistêmica e a retroalimentação institucional configuram-se como categorias analíticas centrais para compreender a transição normativa em curso. Tais elementos evidenciam como aspectos do regime tributário anterior continuam operando de forma ativa na interpretação e aplicação da CBS, especialmente em um momento marcado pela ausência de posicionamentos consolidados por parte do STF, STJ e CARF. Essa permanência interpretativa revela a importância de mecanismos de continuidade sistêmica na construção de segurança jurídica durante a implementação do novo modelo tributário.

6.2. Exemplos de reaproveitamento interpretativo

A análise dos núcleos jurisprudenciais consolidados sob o regime do PIS/COFINS permite identificar elementos interpretativos que, embora vinculados a tributos a serem extintos, conservam potencial normativo relevante para o novo modelo da CBS. Particularmente, esses entendimentos funcionam como vetores de memória sistêmica e fornecem parâmetros já sedimentados que podem ser incorporados à estrutura regulatória da CBS, colaborando para a sua aplicação coerente e previsível.

Entre os casos emblemáticos, destacam-se os apresentados no Quadro 1.

Quadro 1 – Jurisprudência Consolidada do PIS/COFINS com potencial de reutilização na CBS

Elemento	Julgado	Síntese da Decisão e relação com a CBS
Base de cálculo	RE 574.706/PR – Tema 69 do STF (Brasil, 2017)	O Supremo Tribunal Federal fixou que o ICMS não compõe a base de cálculo do PIS/COFINS, pois não constitui receita própria do contribuinte. Esse entendimento pode servir de referência para a CBS, reforçando que tributos devidos a terceiros não integram a receita bruta passível de tributação.
Não cumulatividade e limites de crédito	REsp 1.896.678/RS – Tema 1125 do STJ (Brasil, 2023)	O STJ firmou que, em operações submetidas ao regime de substituição tributária do ICMS, não há direito a crédito quando não há destaque ou repasse efetivo da carga tributária. Esse padrão técnico pode inspirar a CBS em eventuais hipóteses de retenção ou regimes diferenciados, sobretudo para delimitar o alcance do creditamento.
Substituição tributária e creditamento	REsp 1.896.678/RS – Tema 1125 do STJ (Brasil, 2023)	A vedação ao crédito do ICMS-ST, nos casos em que não há destaque e repasse efetivo da carga tributária, consolidou um padrão técnico para lidar com operações submetidas à substituição tributária. Esse raciocínio serve de referência para a CBS, sobretudo no exame de hipóteses de retenção ou regimes especiais de recolhimento, a depender do desenho normativo de seu sistema de creditamento.
Modulação de efeitos	Embargos de Declaração no RE 574.706/PR – STF (Brasil, 2021)	Nos embargos de declaração relativos à exclusão do ICMS da base de cálculo, o STF modulou os efeitos da decisão para proteger a segurança jurídica e mitigar impactos financeiros. Essa experiência pode ser tomada como parâmetro para a CBS, em situações de mudanças jurisprudenciais ou ajustes normativos de grande impacto arrecadatório.

Regime de créditos e despesas operacionais	Acórdãos do CARF (diversos) (Brasil, 2019 – 2023)	O CARF consolidou critérios para a utilização de créditos no PIS/COFINS, delimitando despesas que poderiam ou não ser aproveitadas. Embora a CBS traga hipóteses próprias e taxativas de creditamento, a experiência administrativa acumulada pode auxiliar na construção de parâmetros técnicos e na prevenção de litígios repetitivos.
--	---	--

Fonte: elaborado a partir da jurisprudência do STF, STJ e CARF

Esses julgados, ao serem reinterpretados à luz da nova estrutura normativa, consolidam o papel da jurisprudência como elemento ativo na transição sistêmica. Reaproveitados tais entendimentos de forma inteligente e contextualizada, contribuem para evitar rupturas interpretativas e promover maior estabilidade institucional na implementação do novo regime tributário da CBS.

O exame da jurisprudência formada sob o regime do PIS/COFINS permite identificar diferentes graus de aproveitamento no contexto da CBS. Alguns precedentes mantêm utilidade mais restrita, outros podem servir como referências intermediárias e há, também, decisões com potencial de aplicação mais direta.

Para ilustrar essas circunstâncias — sem qualquer pretensão de esgotar a matéria — destacam-se três exemplos paradigmáticos, quais sejam, o Tema 69 do STF, determinados precedentes administrativos do CARF e o Tema 1125 do STJ.

No que concerne ao Tema 69 do STF (RE 574.706/PR), que firmou a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS, é importante destacar que a sua aplicação ao regime da CBS não é automática. A Lei Complementar nº 214/2025 já estabelece a base de cálculo da CBS, prevendo exclusões expressas de tributos, em linha com a lógica da cobrança ‘por fora’. Assim, o entendimento firmado no Tema 69 deve ser compreendido como referência útil para fundamentar a exclusão de valores que não constituem receita própria do contribuinte, mas sua efetiva utilização dependerá da interpretação do novo texto legal e de regulamentações complementares. Ademais, há debate ainda em curso sobre a eventual inclusão da CBS (e do IBS – Imposto sobre Bens e Serviços) na base de cálculo de tributos como ICMS, ISS e IPI durante o período de transição normativa dos regimes tributários, discussão que pode ser pacificada por meio de iniciativas legislativas como o PLP 16/2025 (Brasil, 2025b), em tramitação.

Como exemplo de aplicação intermediária, destacam-se precedentes do CARF que discutiram o creditamento de despesas operacionais à luz dos critérios de essencialidade e relevância. Embora a CBS tenha abandonado a noção de “insumos” como fundamento para créditos, a experiência administrativa acumulada ainda pode oferecer subsídios técnicos na análise de quais dispêndios efetivamente se conectam à atividade econômica do contribuinte, sobretudo em situações limítrofes não explicitamente tratadas em lei. Trata-se, portanto, de um aproveitamento parcial, em que a lógica construída sob o PIS/COFINS pode auxiliar, sem, contudo, ser transposta de forma integral.

Já o Tema 1125 do STJ (REsp 1.896.678/RS), que analisou os limites de creditamento em operações submetidas à substituição tributária do ICMS, apresenta maior potencial de aplicação no regime da CBS. Isso porque a nova contribuição também prevê hipóteses específicas de retenção na fonte e de regimes diferenciados de recolhimento, situações em que a lógica de vedar créditos quando não há efetiva incidência econômica pode ser utilizada como parâmetro interpretativo. Nesse caso, a

jurisprudência consolidada fornece um referencial técnico diretamente útil para a delimitação do direito a créditos na CBS.

Esse aproveitamento sistêmico não apenas reforça a estabilidade interpretativa do sistema, como também oferece um ponto de partida legítimo para futuras discussões judiciais e administrativas sobre a CBS. Ao reconhecer a CBS como parte de um processo adaptativo do sistema tributário, abre-se espaço para que entendimentos jurisprudenciais consolidados sirvam de referência na construção de um modelo mais racional, transparente e alinhado com as disposições trazidas pela Emenda Constitucional nº 132/2023 e pela Lei Complementar nº 214/2025.

6.3. Síntese dos achados teórico-documentais

A aplicação da TGS demonstrou que o sistema jurídico tributário se comporta como um sistema complexo adaptativo. Nesse passo, a jurisprudência acumulada funciona como um mecanismo de estabilidade, capaz de manter a coerência institucional mesmo diante de alterações normativas significativas. Observa-se que o acompanhamento contínuo da aplicação da CBS pode alimentar novos ciclos de ajustes e aperfeiçoamentos, permitindo que o sistema aprenda com suas experiências passadas. O reaproveitamento da memória institucional emerge, assim, como estratégia de resiliência normativa.

Dessarte, ao atuar simultaneamente como elemento de estabilização e vetor ativo de memória jurídica, a jurisprudência — quando reinterpretada sob nova normatividade — promove continuidade sistêmica e reforça a estabilidade institucional, configurando achados centrais na lógica dos sistemas complexos analisados neste estudo.

7. Discussão

A análise da transição do regime do PIS/COFINS para a CBS, à luz da TGS, permite compreender o Direito Tributário como um sistema dinâmico, dotado de mecanismos de aprendizagem institucional que operam de forma interdependente e adaptativa. Esse processo não ocorre de maneira abrupta, mas por reorganizações progressivas, nas quais o saber jurídico acumulado desempenha papel essencial de estabilização.

A substituição dos tributos PIS/COFINS pela CBS representa, portanto, uma inflexão — mais que uma simples mudança normativa. Nesse cenário, a jurisprudência consolidada sobre o regime anterior pode atuar como memória sistêmica, reforçando padrões interpretativos e promovendo segurança jurídica. Tal abordagem está em conformidade com a TGS, a qual informa que sistemas complexos conservam conhecimento histórico como estratégia de sobrevivência institucional.

De acordo com essa teoria, todo sistema depende de dois mecanismos fundamentais, quais sejam, a memória sistêmica e a retroalimentação. No contexto jurídico, isso se manifesta quando decisões anteriores moldam a lógica de aplicação de novos regimes, permitindo continuidade interpretativa. A jurisprudência, portanto, não se torna obsoleta com a revogação das normas que a originaram — ao contrário, ela é potencialmente reconfigurável e capaz de sustentar novas estruturas legais.

A identificação da memória sistêmica e da retroalimentação institucional como categorias centrais para compreender a transição do PIS/COFINS para a CBS permite avançar para reflexões de caráter interpretativo e crítico.

No que se refere à memória sistêmica, observa-se que a jurisprudência

consolidada sob o regime anterior não se torna obsoleta com a extinção dos tributos que a originaram. Ao contrário, esse acervo funciona como repositório de soluções interpretativas que podem, de forma adaptada, orientar a aplicação do novo modelo. A experiência com a definição da base de cálculo (Tema 69/STF) e com os limites da não cumulatividade (Tema 1125/STJ), por exemplo, fornece parâmetros que podem evitar a repetição de controvérsias e contribuir para a previsibilidade normativa. Desta forma, a memória sistêmica atua como mecanismo de estabilidade, ainda que seja necessário filtrar quais entendimentos permanecem compatíveis com a materialidade própria da CBS, que incide sobre bens, direitos e serviços.

Já a retroalimentação institucional evidencia a capacidade do sistema de aprender com seus próprios erros e acertos. O contencioso extenso e fragmentado do PIS/COFINS funcionou como gatilho para a concepção de um tributo mais simples e abrangente, como a CBS. Esse processo mostra que as instituições jurídicas não apenas aplicam normas, mas também produzem respostas adaptativas diante de disfunções percebidas, realimentando o sistema com novas soluções normativas e interpretativas. A CBS, nesse contexto, deve ser compreendida como resultado de um ciclo de feedback que incorporou as lições deixadas pelo regime anterior.

A conjugação dessas duas categorias revela, portanto, uma tensão produtiva, isto é, de um lado, a necessidade de preservar padrões interpretativos sedimentados, a fim de garantir continuidade e segurança jurídica, e, de outro, a obrigação de reinterpretá-los criticamente, ajustando-os às especificidades do novo regime. O êxito da CBS dependerá justamente da forma como o sistema conseguirá equilibrar essas dimensões — evitando tanto a reprodução acrítica de litígios passados quanto a tentação de romper integralmente com a experiência acumulada. Trata-se, assim, de uma oportunidade de consolidação de um modelo tributário mais racional e coerente, cuja efetividade dependerá do modo como memória e retroalimentação serão operacionalizadas pelos tribunais, pela administração tributária e pelos contribuintes.

A memória sistêmica, nesse caso, refere-se aos entendimentos sedimentados sobre temas como a não cumulatividade, a base de cálculo e a substituição tributária. Tribunais como o STJ e o STF, além do CARF, produziram decisões paradigmáticas que moldaram práticas operacionais e expectativas jurídicas dos contribuintes. Ignorar esses precedentes na aplicação da CBS equivaleria a desprezar o acervo de experiências que já enfrentaram problemas semelhantes, com potencial de provocar litígios repetitivos e insegurança normativa.

A retroalimentação institucional, por sua vez, pode ser observada no ciclo de aprendizado que levou à concepção da CBS como resposta à complexidade e litigiosidade do PIS/COFINS. Os efeitos práticos da legislação anterior estimularam o debate legislativo, gerando uma proposta normativa com pretensão de maior simplicidade e coerência. Tal movimento exemplifica como o sistema jurídico ajusta seu comportamento com base nas respostas que recebe — núcleo do conceito de feedback sistêmico proposto por Bertalanffy (2008).

No caso da CBS, é esperado que interpretações administrativas e judiciais iniciais sejam progressivamente revisitadas à medida que a norma seja aplicada. A retroalimentação jurídica estará presente em ajustes legislativos, regulamentações complementares e modulações interpretativas promovidas por tribunais e órgãos fazendários. Trata-se, portanto, de um sistema em constante processo de reorganização,

influenciado pela interação entre experiência concreta, respostas institucionais e expectativas normativas.

Esses entendimentos, ao serem reinterpretados à luz da nova estrutura normativa, consolidam o papel da jurisprudência como elemento ativo na transição sistêmica. Reaproveitados de forma inteligente e contextualizada, contribuem para evitar rupturas interpretativas e promover maior estabilidade institucional na implementação do novo regime tributário federal. Sob a ótica da TGS, essa reutilização da jurisprudência funciona como um mecanismo de preservação e reorganização da memória jurídica, evidenciando que o sistema tributário, longe de operar em compartimentos estanques, atua como um organismo adaptativo, capaz de aprender com sua experiência normativa anterior. Trata-se de um processo de retroalimentação normativa, no qual decisões passadas alimentam e moldam o comportamento interpretativo futuro, promovendo coerência interna e resiliência institucional — princípios estruturantes dos sistemas complexos adaptativos descritos por Bertalanffy (2008).

Ainda que a CBS represente uma inovação formal, sua aplicação não poderá ocorrer de forma dissociada da trajetória decisória que a antecedeu. Os atores do sistema — Receita Federal, tribunais administrativos, magistrados, contribuintes e advogados — carregam consigo uma bagagem interpretativa cristalizada ao longo do contencioso envolvendo o PIS e a COFINS. Desse modo, qualquer tentativa de ruptura absoluta poderá gerar inconsistências operacionais e novos conflitos, comprometendo os objetivos da reforma tributária, cuja implementação é gradual, com início da cobrança da CBS previsto para 2027, e que exigirá adaptações significativas por parte dos contribuintes e das administrações fiscais.

Além disso, a transição para a CBS demanda atenção ao papel dos operadores jurídicos como agentes ativos na construção da nova lógica interpretativa. Ao lidar com uma norma que se apresenta como simplificada, mas que inevitavelmente herdará complexidades do sistema anterior, é preciso reconhecer que o comportamento institucional é moldado tanto pela legislação quanto pelas práticas arraigadas. Assim, a TGS possibilita compreender o ordenamento jurídico como um ecossistema de interações, no qual os diversos sujeitos — legisladores, julgadores, contribuintes — exercem influência recíproca sobre a evolução normativa, em contraste com perspectivas reducionistas que o concebiam apenas como um conjunto estático de regras. Essa perspectiva reforça o papel do Direito como sistema semipermeável, que absorve experiências, filtra distorções e, por vezes, produz soluções híbridas entre tradição e inovação.

Por outro lado, é crucial considerar que o êxito da CBS depende de sua capacidade de dialogar com os valores estruturantes do sistema jurídico tributário, tais como legalidade, capacidade contributiva, transparência e segurança jurídica. A TGS, ao conceber os sistemas como entes que buscam equilíbrio adaptativo, sugere que rupturas abruptas e desconectadas do passado tendem a gerar resistência e instabilidade. Portanto, a implementação da CBS deve ser acompanhada de esforço consciente por parte do legislativo, órgãos normativos e julgadores em reconhecer e incorporar os aprendizados do regime anterior, evitando a reprodução de controvérsias passadas e a criação de novas zonas de insegurança interpretativa.

Sob essa lógica, a CBS se projeta não como uma invenção *ex nihilo*, mas como resultado da evolução sistêmica do ordenamento tributário. Notadamente, ao incorporar

saberes consolidados, corrigir distorções e se ajustar às exigências contemporâneas, o novo regime se alinha ao comportamento de sistemas vivos, que aprendem, reorganizam-se e preservam sua integridade institucional diante de transformações externas.

A partir da análise desenvolvida, observa-se que a TGS oferece um arcabouço teórico eficaz para compreender a CBS como expressão de um processo de transformação sistêmica e não como mera alteração legislativa pontual, decorrente da reforma tributária brasileira. Nesse passo, a abordagem tributária, informada por mecanismos como memória institucional e retroalimentação interpretativa, revela um sistema jurídico em constante processo de aprendizagem e adaptação.

8. Considerações finais

A transição do regime do PIS/COFINS para a CBS constitui uma das etapas mais relevantes da reforma tributária brasileira. A aplicação da TGS, especialmente nos recortes da memória sistêmica e da retroalimentação, permitiu compreender o ordenamento jurídico-tributário federal como um sistema adaptativo, capaz de reorganizar saberes consolidados para responder a novos desafios normativos.

Constatou-se que a jurisprudência construída em torno do PIS/COFINS funciona como vetor de estabilização, mitigando incertezas e preservando a coerência interpretativa do sistema. Essa memória institucional, quando considerada no processo de regulamentação e aplicação prática da CBS, tende a reduzir a reprodução de litígios históricos e a favorecer maior previsibilidade aos contribuintes. Verificou-se também que a retroalimentação desempenha papel essencial na consolidação da CBS, pois permitirá ao sistema jurídico ajustar interpretações e práticas à medida que novos problemas concretos surgirem, em ciclos contínuos de aprendizagem institucional.

Conclui-se, portanto, que a CBS não representa ruptura completa da trajetória normativa e jurisprudencial que a antecedeu, e, sim, fruto de um processo adaptativo no qual práticas consolidadas são reinterpretadas à luz do novo regime, equilíbrio indispensável para assegurar efetividade arrecadatória, segurança jurídica, confiança institucional e, por conseguinte, a sustentabilidade da reforma tributária.

9. Referências

ALMEIDA, Kássia Bastos de; DORNELLES, Rosane Brandão. *Unidade e harmonia na interpretação das normas constitucionais*. JusBrasil, 2016.

BANCO MUNDIAL. *Tax revenue (% of GDP) – Brazil*. Washington, D.C.: World Bank Group, 2025. Disponível em: <https://data.worldbank.org/indicador/GC.TAX.TOTL.GD.ZS>. Acesso em: 6 set. 2025.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 03 jul. 2025.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdão 9303-007.702*. Rel. Demes Brito, 14 jan. 2019. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/>. Acesso em: 28 jul. 2025.

BRASIL. *Emenda Constitucional nº 132*, de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso

em: 03 jul. 2025.

BRASIL. *Lei Complementar nº 214*, de 16 de janeiro de 2025. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS); cria o Comitê Gestor do IBS e altera a legislação tributária. 2025a.

Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm. Acesso em: 03 jul. 2025.

BRASIL. *Projeto de Lei Complementar nº 16*, de 6 de fevereiro de 2025. Altera a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, e a Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025, para cumprimento do art. 149-B e para aplicação do princípio da neutralidade de que trata o § 1º do art. 156-A, ambos da Constituição Federal. 2025b.

Disponível em:

<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2483205>. Acesso em: 6 set. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE nº 574.706/PR*. Rel. Min. Cármen Lúcia, 15 mar. 2017. Disponível em: <https://www.stf.jus.br>. Acesso em: 25 jul. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE nº 574.706 ED/PR*. Rel. Min. Cármen Lúcia, 13 maio 2021. Disponível em: <https://www.stf.jus.br>. Acesso em: 25 jul. 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *REsp nº 1.221.170/PR*. Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, 22 fev. 2018. Disponível em: <https://www.stj.jus.br>. Acesso em: 25 jul. 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *REsp nº 1.896.678/RS*. Rel. Min. Gurgel de Faria, 13 dez. 2023. Disponível em: <https://www.stj.jus.br>. Acesso em: 25 jul. 2025.

BERTALANFFY, Ludwig von. *Teoria geral dos sistemas*. 6. ed. Petrópolis: Vozes, 2008.

CABRAL, Leandro. *A força normativa das decisões: quando o precedente vira lei*. JOTA, São Paulo, 14 ago. 2025. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/a-forca-normativa-das-decisoes-quando-o-precedente-vira-lei>. Acesso em: 6 set. 2025.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. 8. ed. São Paulo: Noeses, 2021.

CARVALHO JUNIOR, Pedro Humberto Bruno de. *O sistema tributário dos países da OCDE e as principais recomendações da entidade: fornecendo parâmetros para a reforma tributária no Brasil*. Brasília: Ipea, 2022. Disponível em:

<https://repositorio.ipea.gov.br/server/api/core/bitstreams/2c3ecc42-996f-4b55-a44b-32f845b77bda/content>. Acesso em: 6 set. 2025.

COSTA, Érica; GONÇALVES, Rodrigo. *Memória institucional no Direito Tributário*. Belo Horizonte: Fórum, 2020.

CRESWELL, John W; CRESWELL, J. David. *Projeto de Pesquisa: Métodos Qualitativo, Quantitativo e Misto*. 5. ed. Porto Alegre: Penso, 2021.

FREITAS, Juarez. *A interpretação sistemática do Direito: fundamentos de uma hermenêutica adequada à Constituição*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

GIL, Antonio Carlos. *Métodos e Técnicas de Pesquisa Social*. 7a. ed. São Paulo: Ed.

GEN Atlas, 2019.

GIL, Antonio Carlos. *Como Fazer Pesquisa Qualitativa*. São Paulo: Ed. GEN Atlas, 2021.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2022.

MORAIS, Leandro. *Sistemas complexos e ordenamento jurídico*. São Paulo: Atlas, 2020.

MORIN, Edgar. *Introdução ao pensamento complexo*. 5. ed. Lisboa: Instituto Piaget, 2005.