

MANDADO DE SEGURANÇA 40.235 DISTRITO FEDERAL

RELATOR : MIN. CRISTIANO ZANIN
IMPTE.(S) : UNIÃO
PROC.(A/S)(ES) : ADVOGADO-GERAL DA UNIÃO
IMPDO.(A/S) : TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO
PROC.(A/S)(ES) : ADVOGADA DA UNIÃO - PRISCILLA SILVA
NASCIMENTO
PROC.(A/S)(ES) : ADVOGADO DA UNIÃO - IGOR CORTIZO
QUINTANILHA DO NASCIMENTO

VOTO

O Senhor Ministro **CRISTIANO ZANIN** (Relator): Conforme relatado, discute-se, no presente mandado de segurança, a legalidade de controle realizado pelo Tribunal de Contas da União sobre atos administrativos produzidos pela Administração Pública, especificamente pela Receita Federal do Brasil, que determinaram a suspensão da obrigatoriedade do uso de Sistema de Controle de Produção de Bebidas (SICOBEBE), a que alude o art. 35 da Lei n. 13.097/2015.

Em síntese, o TCU determinou à Receita que procedesse à **anulação** dos atos por ela praticados, por considerar, como fundamento central, que o dispositivo legal precitado não autorizaria o órgão do Poder Executivo a, por ato próprio, afastar integralmente a obrigatoriedade de instalação de equipamentos contadores de produção. Segundo o Tribunal de Contas, a norma conferiria apenas a prerrogativa de disciplinar como tal obrigação deveria ser cumprida, mas jamais estabelecer exceção para instalação dos equipamentos de controle fiscal (doc. 4, p. 16).

A controvérsia apresentada nestes autos implica questões relevantes pertinentes ao Direito Administrativo como: discricionariedade administrativa, competências do Tribunal de Contas da União e a extensão do controle externo por ele exercido. Além disso, perpassa a análise da legislação tributária aplicável e da natureza das obrigações tributárias acessórias.

Pois bem. Após análise vertical dos argumentos apresentados, reputo que assiste razão à impetrante no mérito deste mandado de segurança.

Inicialmente, é necessário pontuar que o Sistema de Controle de Produção de Bebidas consiste em mecanismo de controle **fiscal**. Trata-se de instrumento voltado à arrecadação tributária e ao monitoramento, para esse fim específico, de cervejas, refrigerantes e águas, nos termos do art. 14 da Lei n. 13.097/2015 e da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto n. 7.660/2011.

Esse ponto está bem descrito na inicial deste *writ*:

36. Conforme esclarecimentos já apresentados, o presente litígio envolve questões relacionadas ao Sistema de Controle de Produção de Bebidas (SICOBEBE), **mecanismo originalmente concebido como obrigação acessória tributária destinada a assegurar o controle fiscal da produção nacional de bebidas, como cervejas e refrigerantes**, conforme previsto inicialmente pelo artigo 58-T da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, acrescido pela Lei nº 11.827, de 2008, e posteriormente disciplinado pelo artigo 35 da Lei nº 13.097, de 19 de janeiro de 2015, norma que revogou e substituiu essa disciplina.

37. Na prática, o SICOBEBE foi implementado pela Receita Federal do Brasil por meio da Instrução Normativa RFB nº 869, de 12 de agosto de 2008, e consistia, em síntese, na instalação obrigatória, em estabelecimentos industriais envasadores de bebidas, de equipamentos medidores de produção que permitissem o registro automático e em tempo real dos volumes efetivamente produzidos e comercializados. **O objetivo principal do sistema era evitar a evasão tributária, garantir maior eficiência na arrecadação e reforçar o controle**

fiscal sobre setor econômico de alta complexidade e relevância (doc. 1, p. 9-10 - grifei).

Também é importante elucidar que **a questão central debatida neste caso não é a possibilidade de uso do referido Sistema**, mas, sim, aferir se cabia ao Tribunal de Contas da União, no exercício de controle, impor o restabelecimento do SICOBE, em contrariedade à decisão tomada, pela Receita Federal, de descontinuá-lo por razões de diversas ordens.

Estabelecidos os limites deste mandado de segurança, entendo que houve excesso no exercício de controle pelo TCU.

No caso vertente, o Tribunal de Contas não poderia impor à Receita escolha diversa sobre a organização e a fiscalização tributárias. Também não lhe competia afastar a discricionariedade do órgão quanto à melhor sistemática a ser utilizada para cumprimento dos dispositivos legais aplicáveis.

A bem da verdade, reputo que o TCU exerceu controle de **legalidade** a partir de interpretação inadequada da Lei n. 13.097/2015 e que acabou por vulnerar as competências próprias da Receita Federal, invadindo, em especial, a margem de conformação para o órgão definir a pertinente obrigação tributária acessória, na forma da legislação.

De início, destaco que o legislador efetivamente conferiu à Receita Federal discricionariedade para disciplinar obrigações acessórias, conforme disposto no art. 16 da Lei n. 9.779/1999:

Art. 16. Compete à Secretaria da Receita Federal dispor sobre as obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições por ela administrados, estabelecendo, inclusive, forma, prazo e condições para o seu cumprimento e o

respectivo responsável.

A previsão legal se coaduna com o regramento previsto no Código Tributário Nacional (CTN), por força do qual **a obrigação acessória decorre da legislação tributária** e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos (art. 113, § 2º, do CTN).

Como se infere desse dispositivo legal, o sistema tributário nacional confere à Administração Tributária competência específica, não sujeita propriamente à **reserva de lei em sentido estrito**, para criar, definir e alterar obrigações acessórias necessárias à arrecadação eficiente do tributo.

Ao dispor que a obrigação acessória decorre da **legislação tributária**, expressão também referida no art. 115, o CTN **evidencia a dispensa de lei formal que preveja o dever instrumental à obrigação tributária principal**, como bem descrito em doutrina especializada:

Ou seja: legislação tributária é um termo muito mais abrangente do que lei. Enquanto esta compreende apenas o ato proveniente do Poder Legislativo, com a sanção do Poder Executivo, a legislação tributária inclui atos da própria administração, como uma Portaria de um Ministro ou mesmo uma Instrução Normativa, editada pelo Secretário da Receita Federal do Brasil.

(...)

Pois bem: enquanto a obrigação tributária principal deve ser prevista em lei, o CTN declara que a obrigação acessória decorre da legislação tributária. Isso significa que o Poder Executivo pode editar normas, no interesse da arrecadação, que deverão ser cumpridas pelo contribuinte (SCHOUERI, Luís

Eduardo. Direito tributário. 12. Ed. São Paulo: Saraiva, 2023, p. 533-534).

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento da **ACO 1098**, da relatoria do eminente **Ministro Luís Roberto Barroso**, também assentou a compreensão acima indicada:

Ementa: Direito constitucional e tributário. Ação cível originária. Obrigação tributária acessória. Imunidade recíproca. 1. Compete ao Supremo Tribunal Federal conhecer e julgar originariamente causas que envolvam a interpretação de normas relativas à imunidade tributária recíproca, em razão do potencial abalo ao pacto federativo. Precedentes. **2. A obrigação acessória decorre da legislação tributária (art. 113, § 2º, do Código Tributário Nacional). Esse termo não engloba apenas as leis, mas também “os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes” (art. 96 do Código Tributário Nacional).** 3. A imunidade tributária recíproca (art. 150, VI, a, da Constituição) impede que os entes públicos criem uns para os outros obrigações relacionadas à cobrança de impostos, mas não veda a imposição de obrigações acessórias. Precedentes. 4. O art. 9º, § 1º, do Código Tributário Nacional institui reserva legal para a definição das hipóteses de responsabilidade tributária e dos atos que os entes públicos deverão praticar na qualidade de responsáveis tributários. **O dispositivo não afasta a possibilidade de obrigações acessórias serem impostas por atos normativos infralegais.** 5. Não ofende o princípio da isonomia ou abala o pacto federativo norma que impõe a obrigação de apresentação de declaração de débitos e créditos de tributos federais aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal, mas não a estende aos órgãos da própria União. 6. Pedido que se julga improcedente (ACO 1098, Rel. Min. Luís

Roberto Barroso, Tribunal Pleno, DJe 1º/6/2020 - grifei).

O entendimento foi reafirmado pelo Plenário no julgamento recente da ADI 3720, da relatoria do Min. Nunes Marques (DJe 21/3/2025), cuja ementa revela: “a edição de normas que veiculem deveres instrumentais, na realidade, não demanda nem sequer lei em sentido estrito”.

Dessa forma, é fundamental ter em vista que compete à Receita Federal criar, definir e alterar obrigações acessórias necessárias à efetividade da arrecadação tributária. Esse ponto de partida é relevante para a compreensão dos atos produzidos pelo órgão que resultaram na descontinuação do Sistema.

Para além disso, no contexto específico da obrigação ora tratada, a Lei n. 13.097/2015 expressamente autoriza a Secretaria da Receita Federal do Brasil, no art. 35, parágrafo único, a dispor sobre forma, limites, condições e prazos para a aplicação da obrigatoriedade de instalação de equipamentos contadores de produção. Confira-se:

Art. 35. As pessoas jurídicas que industrializam os produtos de que trata o art. 14 ficam obrigadas a instalar equipamentos contadores de produção, que possibilitem, ainda, a identificação do tipo de produto, de embalagem e sua marca comercial, aplicando-se, no que couber, as disposições contidas nos arts. 27 a 30 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

Parágrafo único. **A Secretaria da Receita Federal do Brasil estabelecerá a forma, limites, condições e prazos para a aplicação da obrigatoriedade de que trata o caput deste artigo, sem prejuízo do disposto no art. 36 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.**

Como se infere da redação do dispositivo, é a própria Lei que

autoriza a Receita Federal a estabelecer **limites e condições para a obrigatoriedade do sistema** em exame.

O TCU, todavia, considerou que o comando legal “não estabelece exceção para instalação dos equipamentos de controle, mas, tão somente, confere à RFB a prerrogativa de disciplinar como tal obrigação deverá ser cumprida” (doc. 4, p. 16).

Dirirjo, entretanto, da leitura adotada pelo Tribunal de Contas.

Ora, o parágrafo único do art. 35 da Lei confere expressamente à Receita Federal a competência para estabelecer as **condições em que a obrigatoriedade do sistema será aplicada**. A referência à expressão “condições” alberga, por exemplo, avaliações sobre as circunstâncias **fáticas** relacionadas à cobrança do tributo, as circunstâncias **técnicas** relativas à implementação do Sistema e as circunstâncias **econômicas**, como o resultado efetivo dele para o controle fiscal, entre outras premissas relevantes para à administração tributária.

E, como será indicado adiante, a decisão tomada pela Receita foi precedida dessa análise sobre as condições de aplicação do Sistema.

Autorização similar à da referida Lei está prevista no art. 36 da Medida Provisória n. 2.158-35, ao dispor sobre a instalação de equipamentos medidores de vazão e condutivímetros por estabelecimentos industriais dos produtos estabelecidos nas posições 2202 e 2203 da TIPI.

O dispositivo legal confere à Secretaria da Receita Federal competência para “dispensar a instalação dos equipamentos previstos neste artigo, em função de limites de produção ou faturamento que fixar”, o que reforça a tese suscitada pela impetrante de que lhe

competiria suspender, se o caso, a obrigação acessória.

Há, ainda, outro dado relevante em idêntico sentido. O Decreto Federal n. 8.442/2015, que regulamenta a Lei n. 13.097/2015, contempla, de forma explícita, a possibilidade de a Receita Federal do Brasil dispensar a obrigatoriedade do sistema previsto no art. 35 da Lei, precisamente na hipótese de **inviabilidade técnica** para instalação dos equipamentos contadores de produção:

Art. 32. As pessoas jurídicas que industrializam os produtos de que trata o art. 1º ficam obrigadas a instalar equipamentos contadores de produção, que possibilitem, ainda, a identificação do tipo de produto, de embalagem e sua marca comercial, aplicando-se, no que couber, as disposições contidas nos art. 27 a art. 30 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007 .

§ 1º A RFB estabelecerá a forma, limites, condições e prazos para a aplicação da obrigatoriedade de que trata o caput, sem prejuízo do disposto no art. 36 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

§ 2º A RFB poderá dispensar a obrigatoriedade de que trata o caput na hipótese de inviabilidade técnica para instalação dos equipamentos contadores de produção atestada pela Casa da Moeda do Brasil.

No caso vertente, a Receita, antes de determinar a suspensão da obrigatoriedade do SICOBE, produziu trabalho técnico aprofundado no sentido da inviabilidade técnica e econômica do Sistema. Esse ponto foi, inclusive, realçado pelo Ministro Benjamin Zymler em voto divergente, após destacar a discricionariedade estabelecida tanto no art. 35 da Lei quanto no Decreto Federal:

38. Ainda que não se entendesse dessa forma, a suspensão

do Sicobe pelos ADEs 75 e 94/2016 estaria relacionada com a **discricionariedade estabelecida no próprio art. 35, parágrafo único, da Lei 13.097/2015**, ora em discussão, o qual estabelece que “A Secretaria da Receita Federal do Brasil estabelecerá a forma, limites, condições e prazos para a aplicação da obrigatoriedade de que trata o caput deste artigo...”. Tal dispositivo foi regulamentado pelo Decreto 8.442/2015 da seguinte maneira:

“Art. 32. As pessoas jurídicas que industrializam os produtos de que trata o art. 1º ficam obrigadas a instalar equipamentos contadores de produção, que possibilitem, ainda, a identificação do tipo de produto, de embalagem e sua marca comercial, aplicando-se, no que couber, as disposições contidas nos art. 27 a art. 30 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007 .

§ 1º A RFB estabelecerá a forma, limites, condições e prazos para a aplicação da obrigatoriedade de que trata o caput, sem prejuízo do disposto no art. 36 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

§ 2º A RFB poderá dispensar a obrigatoriedade de que trata o caput na hipótese de inviabilidade técnica para instalação dos equipamentos contadores de produção atestada pela Casa da Moeda do Brasil.” (Grifo acrescido).

39. Assim, **avalio que os ADEs 75 e 94/2016 foram editados tanto em consonância com o poder discricionário atribuído pela legislação mencionada na regulamentação de obrigação tributária acessória quanto com a regulamentação da Lei 13.097/2015, pois resta mais do que evidenciado a inviabilidade técnica e econômica do sistema, haja vista a onerosidade excessiva resultante do uso do Sicobe (doc. 7, p. 28-29 - grifei).**

Diante desse quadro normativo, considero que os atos produzidos pela Receita foram pautados - se não na interpretação correta da Lei n. 13.097/2015 - no mínimo em interpretação razoável do diploma legal e em conformidade com outras normas do Sistema Tributário Nacional. Daí porque, ainda que houvesse, em tese, margem para interpretação divergente do TCU, caberia ao órgão agir com deferência à leitura adotada pelo gestor, em atendimento à distribuição de competências constitucionais.

É essa, aliás, lição clássica da teoria da discricionariedade e do controle:

Induvidosamente, havendo litígio sobre a correta subsunção do caso concreto a um suposto legal descrito mediante conceito indeterminado, caberá ao Judiciário conferir se a Administração, ao aplicar a regra, se manteve no campo significativo de sua aplicação ou se o desconheceu. Verificado, entretanto, que a Administração se firmou em uma inteligência perfeitamente cabível, ou seja, comportada pelo conceito ante o caso concreto - ainda que outra também pudesse sê-lo - desassistirá ao Judiciário assumir est'outra, substituindo o juízo administrativo pelo seu próprio. É que aí haveria um contraste de inteligências, igualmente possíveis. (BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Discricionariedade e Controle jurisdicional. 2. Ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 24)

No entanto, como afirmado, a legislação conferia, em meu juízo, de forma expressa, discricionariedade para a Receita Federal avaliar as condições para determinar a aplicação da obrigatoriedade do SICOBÉ.

Dessa forma, procede o argumento suscitado pela impetrante de que tais atos poderiam ter sido editados no exercício de competência

discricionária, por ter o legislador cometido ao gestor “o encargo, o dever jurídico, de buscar identificar e adotar a solução apta para, no caso concreto, satisfazer de maneira perfeita a finalidade da lei”, na lição de Celso Antônio Bandeira de Melo (BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Curso de Direito Administrativo. 35. Ed. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 921).

Como dito, a suspensão do SICOBE pela Administração Pública foi precedida de ampla fundamentação técnica. A revogação dos atos anteriores que previam a obrigatoriedade do seu uso foi objeto de análise de Comissão Especial instituída por meio da Portaria n. MF 638/2015, que concluiu pela inadequação do sistema:

Em 2015, diante da necessidade de avaliar a conformidade e eficiência do sistema, o Ministério da Fazenda instaurou Comissão Especial por meio da Portaria MF 638/2015. Após detida análise, a Comissão concluiu pela completa inadequação do SICOBE, recomendando expressamente sua descontinuidade pela inviabilidade do sistema, considerando:

a) Inviabilidade jurídica: houve delegação/terceirização completa da metodologia do SICOBE pela Casa da Moeda do Brasil à empresa privada SICPA, em violação ao regime de competências estabelecido em lei, vulnerando ainda o sigilo das informações fiscais;

b) Inviabilidade econômica: os custos eram desproporcionais aos benefícios, representando aproximadamente 10 vezes mais que sistemas similares. A título ilustrativo, o custo do SICOBE em 2014 (R\$ 1,4 bilhão) equivaleria à contratação de cerca de 4.300 Auditores-Fiscais da RFB;

c) Inviabilidade técnica: o sistema não atendia diversos requisitos funcionais exigidos pela RFB e apresentava

vulnerabilidades apontadas pelo INMETRO, como a possibilidade de que produtos fossem marcados sem serem contabilizados (doc. 1, p. 10; grifei)

Observo que as fragilidades, a inviabilidade técnica, jurídica e econômica do Sistema foram apontadas também por unidade do próprio Tribunal de Contas (SecexTributária), conforme os seguintes trechos:

47. Como se vê dos elementos coligidos aos autos, em especial, do Relatório Final da Comissão Especial criada pelo Ministério da Fazenda por meio da Portaria MF 638/2015 e dos Anexos que lhes são correlatos, **restou demonstrada não só a inviabilidade técnica do Sicobe, mas também a inviabilidade econômica e a inviabilidade jurídica de sua manutenção.**

48. Nesse propósito, de acordo com o referido relatório, o intento de cada um dos três escopos em questão foi o seguinte (vide peça 21, p. 6-7):

Na parte técnica vislumbrou-se, principalmente, o confronto dos requisitos legais exigidos pelo Ato Declaratório Executivo Cofis 45/2015, e das normas de segurança de informações da Receita Federal do Brasil (RFB), com os contratados pela Casa da Moeda do Brasil (CMB), além dos que foram levantados junto ao manual da empresa fornecedora (Sicpa) e observados em visitas exploratórias junto a algumas instalações de contribuintes. Em relação à análise econômica, buscou-se comparar o resultado da arrecadação federal antes e após a instalação do SICOBE, fazer uma avaliação custo-benefício do serviço SICOBE, bem como recomendar a racionalização dos atuais custos e resultados auferidos com a utilização do sistema. Quanto aos aspectos jurídicos, objetivou-se, por meio de questionamentos à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN),

identificar eventual quebra de sigilo fiscal e de monopólio da CMB com a transferência integral do SICOBE à empresa privada (Sicpa), bem como revisar os atos infra legais editados pela RFB relacionados ao SICOBE, dentre outros pontos.

49. Em relação à análise do cumprimento dos requisitos de funcionalidade do Sicobe, isto é, à **análise técnica**, previstos na IN 869/2008 e no ADE Cofis 45/2015, é de se pôr em relevo os **requisitos funcionais exigidos por tais normativos que não foram ou foram de modo apenas parcial contemplados pelo Sicobe**, segundo catalogação da Comissão Especial, quais sejam (vide peça 21, p. 31-33):

(i) Reconhecer o início da produção, porquanto que o reconhecimento do início da produção de bebidas deveria dar-se automaticamente, porém, o sistema exige a configuração manual sempre que se inicia a produção de uma linha cujo volume seja diferente da anterior, ou seja, a identificação do volume constante nas embalagens não é automática;

(ii) Por ausência de previsão contratual e por ser o Sicobe um sistema fechado, não exclusivo da CMB, e de propriedade de uma empresa privada (Sicpa), a CMB não pode adicionar outros requisitos de funcionalidade e segurança ao Sicobe, ainda que tais requisitos fossem aprovados pela Cofis;

(iii) É a Sicpa quem fornece os equipamentos e sistemas e que realiza todos os procedimentos operacionais do Sicobe, portanto, a CMB não é a responsável pelo fornecimento de todos os equipamentos e sistemas necessária garantir o pleno e normal funcionamento do Sicobe;

(iv) É a Sicpa, e não a CMB, a responsável pela

adequação do Sicobe instalado e em operação nos fabricantes devidas aos requerimentos técnicos.

50. Também vale anotar a avaliação feita pelo **Inmetro sobre os aspectos da segurança do Sicobe**, ocasião em que apontou que esse **sistema apresenta vulnerabilidades**, pois **não está imune à falsificação da marcação e, ainda, permite que produtos sejam marcados, mas não sejam contabilizados** (vide peça 21, p.35-36).

51. Dessa feita, resta evidenciado sobre o ponto (inviabilidade técnica) que o Sicobe não estava blindado de eventuais falhas e que, por conseguinte, continha imperfeições, as quais maculavam sua funcionalidade e segurança.

52. Em relação à **análise econômica**, marcada, sobretudo, pelo **resultado da arrecadação federal** antes e após a instalação do Sicobe, a Comissão Especial esclareceu que as análises levaram em consideração a arrecadação efetiva e não o valor apurado de tributos, desconsiderando os créditos tomados nas aquisições de insumos nas etapas, na medida em que o sistema controla apenas a etapa de produção das bebidas, não interferindo na arrecadação de seus fornecedores, que devem ser acompanhados sob outros controles (vide peça 21, p. 19-20).

53. Ainda sobre o ponto, aduziu que, deduzindo da arrecadação os novos custos de controle criados com o Sicobe, foi possível avaliar o quanto de arrecadação em cada ano restou disponível à União após a implantação do sistema, e em nenhum ano o eventual aumento da arrecadação feito pelo setor foi suficiente para cobrir os custos decorrente do controle do Sicobe (peça 21, p. 27-28).

54. A Comissão Especial também fez o cotejo do Sicobe com o Scorpions (Sistema de Controle e Rastreamento da Produção de cigarros em todo o Brasil) e pondera que, apesar

das diferenças entre os setores controlados, **não é razoável a grande diferença de custo entre os sistemas** (peça 21, p. 28).

55. Em reforço, consta do relatório elaborado pela Comissão Especial interessante dado referente ao montante de crédito tributário que seria lançado em razão da redistribuição da alocação de servidores da RFB em face do controle do Sicobe nesse setor. **Com essa realocação para outras áreas/setores, o total de lançamentos de tributos se elevaria para aproximadamente R\$ 11,6 bilhões e, ainda assim, ter-se-ia um custo de controle com o Sicobe da ordem de 12,08% do total de tributos arrecadados** (peça 21, p. 28).

56. Para ilustrar, ainda segundo o relatório da Comissão Especial, exemplifica-se que um Auditor-Fiscal da RFB (AFRFB) tem como teto remuneratório o padrão IV da classe especial e custa anualmente para a União, incluindo 13º salário e contribuição à previdência, aproximadamente R\$ 325 mil. Tomando por base o custo do Sicobe de R\$ 1,4 bilhão no ano de 2014, poder-se-ia, com essa mesma quantidade de recursos, que deixaram de entrar na conta do Tesouro Nacional via compensação de PIS/Cofins, nomear aproximadamente 4.300 AFRFB. Logo, levando-se em conta que, em 2014, o valor médio recuperado por um AFRFB foi de aproximadamente R\$53 milhões, tal incremento na força de trabalho da RFB poderia levar à recuperação do crédito tributário a patamares consideravelmente elevados. Ademais, caso esse número de auditores seja comparado ao total de estabelecimentos controlados pelo Sicobe (283, em 2014), seria o mesmo que alocar cerca de 15 auditores em cada estabelecimento controlado (peça 21, p. 29).

57. Não bastasse tudo isso, impende trazer a ressalva constante do relatório no sentido de, com **o novo modelo de tributação, implantado a partir de maio de 2015, as atuais funcionalidades do Sicobe deixaram de ser**

necessárias, reforçando a necessidade de se refletir sobre a continuidade do controle pelo Sicobe nos moldes como realizado até então (peça 21, p. 29).

58. Por fim, quanto aos **aspectos jurídicos**, é relevante mencionar a questão do monopólio da CMB. Como cediço, e bem anotado no Relatório Final da Comissão Especial, há monopólio da CMB à impressão dos selos discais, por se tratar de competência exclusiva sua, de modo que, em razão disso, não poderiam os serviços ser delegados, havendo, pois, óbice na terceirização completa da metodologia do Sicobe por parte da CMB à uma empresa privada, a Sicpa (peça 21, p. 37). (Doc. 4, p. 9-10).

Como se verifica das justificativas técnicas, a Administração Pública concluiu que a obrigação acessória em questão **não era adequada nem eficaz para a arrecadação tributária**.

Convém lembrar que, de fato, as obrigações acessórias servem para viabilizar a cobrança de determinado tributo. Ostentam natureza instrumental à arrecadação, como já indiquei em voto vogal no julgamento da ADI 7276, da relatoria da eminente Ministra Cármen Lúcia:

Nessa ordem de ideias, o comando do § 1º do art. 145 da Constituição Federal fixa os parâmetros daquilo que o CTN, ao dispor sobre as obrigações acessórias – instituto inerente às atividades da fiscalização tributária -, implementou em sede de lei complementar: o caráter instrumental das obrigações acessórias, que devem ser instituídas “no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”, *litteris*:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

(...)

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos (grifei).

A doutrina, ao analisar o dispositivo, é bastante clara em destacar a instrumentalidade das obrigações acessórias, que servem para viabilizar a cobrança de determinado tributo. Há inegável correlação entre o objeto do tributo cobrado e a respectiva obrigação acessória. Para Hugo de Brito Machado, “é importante insistir em que a obrigação tributária acessória não é apenas um dever que a Administração impõe ao sujeito passivo da obrigação tributária principal. É essencialmente um dever instrumental, que nenhuma finalidade pode ter, além daquela de viabilizar o controle do adimplemento da obrigação principal.” (Machado, Hugo de Brito. Obrigação tributária acessória e abuso do poder-dever de fiscalizar. In. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n. 24. p. 61)

Em síntese, a administração tributária, no exercício da atividade fiscalizatória - instrumento para concretização do princípio da capacidade contributiva - deve atuar dentro dos limites da sua competência impositiva. Daí que as obrigações acessórias devem estar minimamente relacionadas ao objeto da obrigação principal. E, conforme ensina Tércio Sampaio Ferraz, esse caráter finalístico das obrigações acessórias permite o controle de sua consistência jurídica:

Sua acessoriedade não tem, como à primeira vista poderia parecer, o sentido de ligação a uma específica obrigação principal, da qual dependa. Na verdade, ela subsiste ainda quando a principal (à qual se liga ou parece ligar-se) seja inexistente em face de alguma imunidade, isenção ou não incidência. **A marca de sua acessoriedade está, antes, na instrumentalidade para controle de**

cumprimento, sendo, pois, uma imposição de fazer ou não fazer de caráter finalístico. E, em face desse caráter, sujeita-se à relação meio/fim, o que é nuclear, isto sim, para o exame da sua consistência jurídica.

(...)

Tratando-se de uma relação finalista, é óbvia sua submissão à razoabilidade, donde a necessidade, a adequação e a proporcionalidade da prestação exigida em face da finalidade visada. (Ferraz Junior, Tercio Sampaio. *Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado*. In: Ferraz, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 268). (ADI 7276, Rel. Min. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, DJe 20/9/2024, p. 16-17 do acórdão).

Em vista dessa natureza específica da obrigação tributária acessória em questão, era relevante a preocupação da Receita Federal em analisar a sua efetividade e instrumentalidade ao controle fiscal.

Portanto, a motivação apresentada pela autoridade administrativa para suspender o SICOBE e determinar a adoção de mecanismos alternativos não revelou irrazoabilidade ou dissonância com a natureza instrumental das obrigações acessórias. Pelo contrário, os atos foram pautados precisamente na necessária relação finalística da prestação exigida e a eficiência da arrecadação visada.

Anoto, ainda, que o Ministério Público de Contas junto ao TCU também reafirmou que a decisão pela descontinuidade do referido Sistema foi precedida de amplo estudo sobre a análise econômico-financeira e de avaliação da conformidade das informações produzidas pelo SICOBE. Concluiu o órgão que:

30. Diante disso, a **Receita Federal do Brasil operou nos limites estritos de seu Poder Discricionário de dispor sobre os deveres instrumentais relativos à Lei 13.097/2015 e da legislação tributária, ao promover a descontinuidade do Sicobe em 2016, em atuação absolutamente regular, na minha concepção**, Senhores Ministros. O que cabe à Corte é avaliar se a solução apresentada pelo órgão fazendário, em substituição ao referido sistema, atende aos ditames legais ou tem a Receita Federal do Brasil atuado para concretizar esse intento, o que faço a partir de agora (doc. 7, p. 41).

Entendo que não cabia, portanto, ao Tribunal de Contas determinar o restabelecimento do Sistema, sob o estrito argumento de que a Lei não conferia qualquer margem de atuação para a Receita Federal senão para disciplinar a forma de execução da sistemática.

Não só a Lei atribuía à Receita competência discricionária para estabelecer as condições de aplicação da obrigatoriedade do SICOBE como cabia ao órgão avaliar a instrumentalidade das obrigações acessórias à efetividade do controle fiscal. E, nesse exame, a Receita revogou, de forma motivada, atos anteriores que impunham tal obrigatoriedade.

A revogação de tais atos pela autoridade é manifestação do **poder de autotutela** da Administração Pública, nos termos da Súmula 473 desta Suprema Corte¹.

¹ Súmula 473. A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; **ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade**, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.

Não se tratou, assim, de exercício arbitrário ou desarrazoado de competência discricionária, que pudesse justificar, aí sim, controle pelo Tribunal de Contas.

Discricionariedade não se confunde com arbitrariedade e aqui não se constata, como visto, a última, dado que a competência fora exercida com motivação concreta, idônea e amparo legal.

Além de divergir da interpretação conferida à Lei pelo TCU, entendo que a determinação por ele imposta também acaba por vulnerar o princípio constitucional da Separação dos Poderes.

Incumbe precipuamente ao Poder Executivo a formulação e execução de políticas públicas - nesse caso voltadas à gestão e à arrecadação tributária -, observadas as diretrizes estabelecidas pelo legislador. A intervenção de órgãos de controle, como o Tribunal de Contas, sobretudo quando houver divergência de interpretações possíveis sobre a consecução das atividades a cargo do Poder Público, deve ser excepcional.

Nessa direção, o Plenário do Supremo Tribunal Federal já teve a oportunidade de assentar que deve haver “deferência à capacidade institucional do administrador quanto às soluções encontradas pelos órgãos técnicos, tendo em vista a elaboração e implementação de política pública de alta complexidade e elevada repercussão socioeconômica” (ADPF 825, Rel. Min. Marco Aurélio, Redator p/ acórdão Min. Nunes Marques, Tribunal Pleno, DJe 26/11/2021).

No presente caso, todavia, o TCU determinou à Receita que procedesse, inclusive, à anulação dos atos administrativos, a despeito de o órgão ter demonstrado a adoção de meio alternativo alegadamente superior ao Sistema até então implementado.

É importante indicar que reconhecer o excesso pontual do controle neste momento não significa conferir salvo conduto ao órgão. À Receita Federal persiste a competência e o encargo de seguir avaliando, nesta matéria, a melhor sistemática fiscal para o órgão e a sociedade, continuando sujeita aos órgãos de controle.

Em reforço à convicção aqui adotada, destaco que eventual decisão do TCU impondo a anulação dos atos praticados pela Receita, como sucedeu no caso, dependeria da declaração de inconstitucionalidade do Decreto federal n. 8.442/2015, pois este autoriza, como indiquei, a dispensa da obrigatoriedade do sistema na hipótese de inviabilidade técnica.

Esse tema, que não é novo na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, foi objeto de diversos mandados de segurança, cabendo citar julgado recente (MS 25.888 AgR/DF, da relatoria do Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, DJe 11/9/2023), no qual o Plenário desta Suprema Corte reafirmou sua jurisprudência quanto à “**inviabilidade de realização de controle abstrato de constitucionalidade por parte de Tribunal de Contas** (MS 35.410, MS 35.490, MS 35.494, MS 35.498, MS 35.500, MS 35.812, MS 35.824, MS 35.836, todos de Relatoria do Eminentíssimo Ministro Alexandre De Moraes, Tribunal Pleno, e publicados no DJe 5.5.2021)”. Naquela ocasião aderi à tese firmada pela maioria.

Por fim, reputo relevante o argumento da União de que o restabelecimento do Sistema implicaria o retorno da concessão de benefício fiscal de créditos presumidos de PIS/COFINS correspondentes à taxa de três centavos por unidade de embalagem controlada pelos contadores de produção, nos termos do art. 13, §§ 2º e 3º, da Lei n. 12.995/2014. A **dimensão do impacto estimada pela Receita Federal revelaria**, segundo consta na inicial, **renúncia de receita próxima a R\$ 1,8**

bilhão por ano.

É contundente, portanto, o argumento de que a reativação do SICOBÉ implicaria, em tese, concessão de incentivo de natureza tributária, sem que o impacto tenha sido contemplado no Projeto de Lei Orçamentária Anual de 2025, com possível ofensa ao art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, tema que também encarei nas decisões proferidas na ADI 7633, relativa à denominada desoneração da folha.

Em vista de todo o exposto, entendo que assiste razão à impetrante neste *writ*. A decisão tomada pela Receita Federal foi resultado de exercício legítimo de competência discricionária conferida pela legislação, de modo que não cabia ao Tribunal de Contas impor a anulação dos atos administrativos que determinaram a suspensão do uso do SICOBÉ. Evidentemente que, a despeito desta decisão, poderá a Receita Federal promover a reavaliação da providência se houver alteração factual.

Posto isso, **ratifico a liminar e concedo a segurança** para cassar os Acórdãos n. 2144/2023, n. 1633/2024 e n. 2615/2024–TCU-Plenário, proferidos nos autos do processo TC n. 047.527/2020-0, e do Acórdão n. 607/2025-TCU-Plenário, prolatado nos autos do processo TC 003.526/2025-9, todos originários do Tribunal de Contas da União.

Fica prejudicado o agravo regimental interposto contra a decisão liminar.

É como voto.